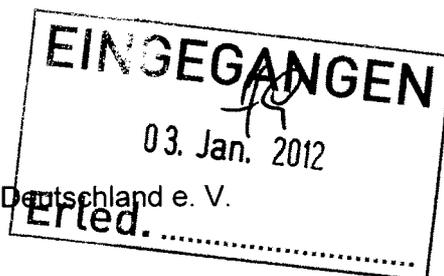


An das
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf



Dipl.-Kfm. Univ.
Jörg Nährig
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Hirtengasse 20
96132 Schlüsselfeld

Mitgliedsnummer 121 978 200

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit
IDW ERS HFA 43 vom 19.10.2011

31. Dezember 2011

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 19.10.2011 verabschiedeten IDW ERS HFA 43 „Auswirkungen einer Spaltung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Nach § 125 UmwG in Verbindung mit § 17 UmwG ist bei einer Spaltung der übertragende Rechtsträger zur Aufstellung einer Schlußbilanz unter entsprechender Beachtung der Vorschriften zur Jahresbilanz verpflichtet. Hieraus leiten Sie in der Textziffer 7 des IDW ERS HFA 43 die Verpflichtung zur Aufstellung einer Schlußbilanz über das Gesamtvermögen des zu spaltenden Rechtsträgers ab. Eine Pflicht, zusätzlich Teilbilanzen für die einzelnen im Rahmen der Spaltung abzugrenzenden Vermögensteile aufzustellen, sehen Sie, meiner Ansicht nach zutreffend, mit Hinweis auf die nach § 126 Absatz 1 Nummer 9 UmwG gesondert vorzunehmende Vermögenszuordnung nicht. Allerdings halten Sie es ausgehend vom Sinn und Zweck einer Schlußbilanz in den Fällen der Abspaltung (Textziffer 8 IDW ERS HFA 43) oder Ausgliederung (Textziffer 9 IDW ERS HFA 43) für zulässig, wenn anstatt einer Gesamtschlußbilanz ausschließlich Teilbilanzen über das zu übertragende und – bei der Abspaltung – über das zurückbleibende Vermögen aufgestellt werden. Eine Aussage über die Möglichkeit zur Aufstellung von gesamtbilanzersetzenden Teilbilanzen bei Aufspaltungen treffen Sie in IDW ERS HFA 43 hingegen nicht. Für mich sind Auf- und Abspaltung in diesem Punkte so artverwandt, daß eine differenzierte Behandlung dieser beiden Spaltungsvarianten bei den Anforderungen an die Schlußbilanz nicht einleuchten will. Daher halte ich es auch in Aufspaltungsfällen für statthaft ausschließlich Teilbilanzen aufzustellen, sofern nur insgesamt das Vermögen vollständig erfaßt wird. Daher darf ich Sie bitten in IDW ERS HFA 43 ergänzend klarzustellen, daß die Aufstellung von Teilbilanzen an Stelle einer Gesamtschlußbilanz auch bei Aufspaltungsfällen möglich ist.

Der zweite Satz in der Textziffer 24 des IDW ERS HFA 43 enthält augenscheinlich einen redaktionellen Fehler. Dort heißt es: „Soweit den (bisherigen) Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers (bei Abspaltung) oder dem übertragenden Rechtsträger selbst (bei Ausgliederung) hierfür Anteile gewährt werden, [...]“. An dieser Textstelle, an welcher die Bilanzierung spaltungsgeborener Anteile dargelegt wird, fehlt jeder Verweis auf Aufspaltungsvorgänge; da sich Auf- und Abspaltung aus Sicht des übernehmenden Rechtsträgers nicht wesentlich unterscheiden, sollten die zur Abspaltung getroffenen Aussagen in der

Textziffer 24 des IDW ERS HFA 43 auch für Aufspaltungen gelten. Zutreffend müßte der Satz 2 daher formuliert sein: „Soweit den (bisherigen) Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers (bei Auf- oder Abspaltung) oder dem übertragenden Rechtsträger selbst (bei Ausgliederung) hierfür Anteile gewährt werden, [...]“.

In Textziffer 31 des IDW ERS HFA 43 gehen Sie, bezogen auf die Aufspaltung unter Gewährung neuer Anteile, auf die Bilanzierung der Anteile an den von der Umwandlung berührten Rechtsträgern bei deren Anteilseignern ein. Nach Ihrer, von mir an dieser Stelle geteilten Auffassung hat die Bewertung der aufspaltungsgeborenen Anteile nach den allgemeinen Tauschgrundsätzen, daß heißt wahlweise zum Buch-, Zeit- oder steuerneutralen Zwischenwert, zu erfolgen. Nicht geklärt wird von Ihnen, ob der bilanzierende Rechtsträger, so denn er aus der Aufspaltung Anteile an verschiedenen übernehmenden Rechtsträgern erhält, das Bewertungswahlrecht für alle Anteile nur einheitlich oder für die Anteile eines jeden Rechtsträgers gesondert ausüben darf. Meines Ermessens steht dem Anteilseigner das Recht zur unterschiedlichen Wahlrechtsausübung, bezogen auf die aufspaltungsgeborenen Anteile an den verschiedenen übernehmenden Rechtsträgern, zu, da sich Unternehmensbeteiligungen typischerweise untereinander nicht so ähnlich sind, als daß eine einheitliche Wahlrechtsausübung für alle Anteilsgewährungen zu fordern wäre. Die vorstehenden Überlegungen gelten für Abspaltungen und Ausgliederungen mit einer Mehrzahl übernehmender Rechtsträger gleichermaßen (Textziffern 32 f. IDW ERS HFA 43). Ich bitte Sie, Ihre Ausführungen zu den Tauschgrundsätzen in Abschnitt 5 des IDW ERS HFA 43 um eine Stellungnahme hinsichtlich der tauschbezogenen Bewertungswahlrechtsausübung bei Anteilsgewährung durch mehrere übernehmende Rechtsträger zu ergänzen.

Fernerhin bitte ich Sie Textziffer 31 des IDW ERS HFA 43 dahingehend zu ergänzen, daß, falls der Anteilseigner der aufspaltungsgeborenen Anteile diese zu fortgeführten Buchwerten der untergehenden Anteile bewerten will, die Aufteilung des bisherigen Buchwertes der Anteile am übertragenden Rechtsträger auf die gewährten neuen Anteile im Verhältnis der Zeitwerte der bei der Aufspaltung getrennten Vermögensteile zu erfolgen hat. Dies entspräche Ihren eigenen Ausführungen zu Abspaltungsfällen in Textziffer 32 Satz 3 des IDW ERS HFA 32 und ist, meiner Meinung nach, auf Aufspaltungen unmittelbar übertragbar.

Nach der von Ihnen in den Textziffern 34 f. des IDW ERS HFA 43 geäußerten Auffassung, sind für die Bilanzierung von Anteilen an den übernehmenden Rechtsträgern einer Spaltung auf Ebene der Anteilseigner auch dann die allgemeinen Tauschgrundsätze heranzuziehen, wenn bei der Auf- oder Abspaltung gemäß § 125 UmwG in Verbindung mit §§ 54 und 68 UmwG auf die Ausgabe neuer Anteile verzichtet wird. Dieser Ansicht ist zu widersprechen. Ein Tausch oder ein zumindest tauschähnliches Geschäft setzen immer ein synallagmatisches Rechtsverhältnis voraus; ein eben solches fehlt aber in denjenigen Spaltungsfällen, in welchen auf die Ausgabe von neuen Anteilen durch den übernehmenden Rechtsträger verzichtet wird, da Letzterer ohne jedwede Gegenleistung einen Vermögenszugang (positiver Saldo des übertragenen Vermögens) oder Vermögensabgang (negativer Saldo des übertragenen Vermögens) erfährt. Außerhalb von Umwandlungsvorgängen werden die gegenleistungslose Zuführung und der gegenleistungslose Entzug von Vermögen bei einem Rechtsträger durch dessen Eigner gemeinhin unter der Bezeichnung „verdeckte Einlage“ beziehungsweise „verdeckte Entnahme / Ausschüttung“ nach Einlage- und Entnahmegrundsätzen bilanziert (vergleiche hierzu Grottel / Gadek in § 255 Rn. 163 Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Auflage, Verlag C. H. Beck, München 2012, mit weiteren Nachweisen); die Anwendung der Tauschgrundsätze wird in diesen Fällen von der Literatur wegen des fehlenden Synallagma abgelehnt. Für mich ist nicht nachvollziehbar, weshalb durch die Anteilseigner veranlaßte Vermögenszu- und -abgänge im Allgemeinen nach Einlage- und Entnahmegrundsätzen zu bilanzieren sind und nur für den Sonderfall der Umwandlung unter Verzicht auf Anteilsausgabe, trotz fehlenden Tausches, die Anwendung der Tauschgrundsätze notwendig sein soll. Im Interesse einer konsistenten Rechnungslegung bitte ich Sie deshalb die Textziffern 34 und 35 des IDW ERS HFA 43 dahingehend zu überarbeiten, daß eine spaltungsbedingte Vermögensübertragung bei einem Verzicht auf die Ausgabe neuer Anteile

nach § 125 UmwG in Verbindung mit §§ 54 und 68 UmwG bilanziell nicht als Tausch sondern als verdeckte Einlage oder verdeckte Entnahme / Ausschüttung durch die beteiligten Eigner zu behandeln ist.

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

Hochachtungsvoll

Jörg Nährig