

Villingen-Schwenningen, 14. April 2026

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Geschäftsstelle
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Anmerkungen zu dem Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW ERS FAB 42)

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich möchte mich für die Gelegenheit bedanken, Ihnen meine Anmerkungen zum Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW ERS FAB 42) übermitteln zu dürfen.

Mit den vorgeschlagenen Ergänzungen und Änderungen beabsichtigt der FAB insbesondere, zusätzliche Klarstellungen und Präzisierungen für in der Praxis häufig auftretende Problemstellungen in die Verlautbarung aufzunehmen. Diese Zielsetzung sowie deren Umsetzung in IDW ERS FAB 42 begrüße ich ausdrücklich. Gleichzeitig möchte ich auf einzelne Aspekte in der Stellungnahme hinweisen, welche aus meiner Sicht missverständlich sein könnten, oder bei denen eine Anpassung der bisherigen Sichtweise wünschenswert wäre.

1. Bilanzierung von Ansprüchen aus Gewinnabführungsverträgen
a) Jahresabschluss als Schlussbilanz

Der Entwurf führt in **Tz. 17** – materiell unverändert zu IDW RS HFA 42 (dort Tz. 8) – aus, dass die Bilanz des letzten Jahresabschlusses grds. als Schlussbilanz im Sinne des § 17 Abs. 2 UmwG verwendet werden darf, wenn die Stichtage des Jahresabschlusses und der Schlussbilanz zusammenfallen. Zusätzlich sieht der Entwurf nun Regelungen vor (**Tz. 18**), welche die Bilanzierung von Ansprüchen und Verpflichtungen aus Gewinnabführungsverträgen betreffen. Sofern der übertragende Rechtsträger abhängiges Unternehmen ist, sollen demnach die mit Ablauf des Geschäftsjahres entstehenden Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Gewinnabführungsvertrag im Jahresabschluss und damit auch in der Schlussbilanz zu erfassen sein. Dieser Schlussfolgerung pflichte ich uneingeschränkt bei. Sie entspricht der allg. Auffassung zur Erfassung von Gewinnabführungsverträgen bei der abhängigen Gesellschaft im Jahresabschluss.

Gleiches soll laut **Tz. 18** des Entwurfs gelten, wenn der übertragende Rechtsträger herrschendes Unternehmen ist. Dieser Auffassung ist indes teilweise zu widersprechen.

Zum einen setzt die Aktivierung eines Gewinnanspruchs beim herrschenden Unternehmen voraus, dass dieser hinreichend konkretisiert ist, d. h. dass zumindest die **wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen** im aufgestellten Jahresabschluss des abhängigen Unternehmens getroffen sein müssen (weiterführend vgl. Kliem/Müller, in: BeckBilKo, 15. Aufl., § 277 Rz. 17). Dieser Aspekt sollte m. E. in der Verlautbarung zur Klarstellung ergänzt werden.

Zum anderen geht der Entwurf implizit wohl von einer Kongruenz zwischen dem **Abrechnungszeitraum** des Gewinnabführungsvertrags und dem Geschäftsjahr des übertragenden Rechtsträgers aus. Diese Annahme muss indes nicht in allen Fällen zutreffen. Falls das Geschäftsjahr des abhängigen Unternehmens nämlich nach dem Geschäftsjahr des übertragenden Rechtsträgers endet, dürfen Gewinne und Verluste aus dem Gewinnabführungsvertrag nur imparitatisch berücksichtigt werden. Der übertragende Rechtsträger (als herrschendes Unternehmen) muss für einen aus dem Gewinnabführungsvertrag erwarteten (anteiligen) Verlust des abhängigen Unternehmens im Jahresabschluss (und damit der Schlussbilanz) eine Rückstellung passivieren. Im umgekehrten Fall darf aufgrund des Realisationsprinzips noch **keine Forderung** aus dem Gewinnabführungsvertrag aktiviert werden, wenn dessen Abrechnungszeitraum nach dem Abschlussstichtag des übertragenden Rechtsträgers endet.

Die Formulierung in **Tz. 18** widerspricht insofern auch den Ausführungen in **Tz. 23 b)**. Diese „redaktionelle Unschärfe“ sollte m. E. bei der Finalisierung der Verlautbarung bereinigt werden.

b) Gesonderte Schlussbilanz

Wird eine vom Jahresabschluss gesonderte Schlussbilanz aufgestellt, sind Ansprüche und Verpflichtungen aus einem Gewinnabführungsvertrag laut **Tz. 23 b)** imparitatisch zu erfassen, wenn der übertragende Rechtsträger herrschendes Unternehmen ist. Diese Auffassung ist m. E. zutreffend und entspricht der herrschenden Meinung.

Handelt es sich beim übertragenden Rechtsträger dagegen um das **abhängige Unternehmen** in einem Gewinnabführungsvertrag, sollen in der Schlussbilanz einerseits Rückstellungen für (anteilig) abzuführende Gewinnabführungsverpflichtungen gebildet werden, was wohl der allgemeinen Auffassung entspricht. Im Falle von Verlusten soll die abhängige Gesellschaft jedoch laut IDW ERS FAB 42, **Tz. 23 a)** in der Schlussbilanz bereits eine **Forderung auf Verlustausgleich** ansetzen dürfen bzw. sogar müssen. Diese Auffassung widerspricht m. E. dem Realisationsprinzip, da dieser Anspruch noch nicht hinreichend sicher entstanden ist (ausführlich dazu vgl. Scholz, StuB 2026, S. 299 f.; ebenso bereits Kliem/Müller, in: BeckBilKo, 15. Aufl., § 277 Rz. 17).

c) Gliederung

In IDW ERS FAB 42 teilen sich die Ausführungen zu Gewinnabführungsverträgen auf zwei Abschnitte (2.1 und 7.2) auf. Wiewohl die Erläuterungen unterschiedliche Aspekte betreffen, stehen sie doch zumindest teilweise in einem inhärenten Zusammenhang. Die Arbeitsgruppe bzw. der FAB könnten m. E. erwägen, die Ausführungen zu Gewinnabführungsverträgen an einer Stelle in der Verlautbarung zu bündeln, um dadurch die Lesbarkeit und Verständlichkeit der Stellungnahme zu verbessern.

2. In-Sich-Geschäfte

Tz. 42 bestimmt zum einen, dass Vermögens- und Erfolgswirkungen aus In-Sich-Geschäften aus der Zeit nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (und vor der Eintragung der Verschmelzung) zu eliminieren sind. Diese Auffassung ist zutreffend, da ab dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums zwischen dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger keine Rechtsgeschäfte mehr vorgenommen werden können, welche sich auf die Bilanzierung auswirken dürfen.

Gleiches soll laut Entwurf für Rechtsgeschäfte zwischen dem übernehmenden und dem übertragenden Rechtsträger, die nach dem Verschmelzungstichtag aber **vor dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** an dem Reinvermögen stattgefunden haben, **zwingend** gelten, wenn der übernehmende Rechtsträger nach Tz. 33 a), erster Absatz (Vereinfachungsregelung) bilanziert.

Problematisch hieran ist zunächst, die bereits sprachlich schwer verständliche Verweisung auf die Bilanzierung „nach Tz. 33 a), erster Absatz“. Bedeutsamer ist, dass die im Entwurf vorgesehene zwingende Eliminierung von Erfolgsbeiträgen vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums materiell nur schwer begründbar ist. In Anlehnung an die Einheitstheorie in der Konzernrechnungslegung erscheint dies allein unter pragmatischen Gesichtspunkten bzw. einer weit verstandenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nachvollziehbar. Insofern sollte **Tz. 42 Satz 3** m. E. eher als **Wahlrecht** denn als Pflicht formuliert werden. Falls die Arbeitsgruppe dieser Empfehlung folgt, sollte der übernehmende Rechtsträger im Anhang angeben müssen, wie dieses Wahlrecht ausgeübt wurde.

3. Anwachsungen

Laut **Tz. 137** ist die entsprechende Anwendung des Wahlrechts in § 24 UmwG auf Anwachsungen aufgrund der strukturellen Vergleichbarkeit mit Verschmelzungen zulässig. Diese Einschätzung wird von mir ebenfalls geteilt.

Unverändert zu IDW RS HFA 42, Tz. 95 hält der Entwurf in **Tz. 140** daran fest, dass es sich bei einer Anwachsung um einen **Realakt** handele, so dass eine schuldrechtliche Vereinbarung über einen rückwirkenden Anwachsungstichtag (anders als bei Verschmelzungen) nicht zulässig sei.

Dass es sich bei einer Anwachsung um einen Realakt handelt, steht außer Frage. Die hieraus abgeleitete Schlussfolgerung, eine schuldrechtliche Vereinbarung über einen rückwirkenden Anwachsungstichtag entsprechend § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG sei nicht möglich, ist indes unzutreffend. Zwar kann der **dingliche Übergang** des Eigentums nicht durch vertragliche Vereinbarungen in die Vergangenheit zurückverlegt werden. **Schuldrechtlich** kann zwischen den Vertragsparteien dagegen zweifelsfrei eine Vereinbarung getroffen werden, wonach das (Netto-)Vermögen der untergehenden Personenhandelsgesellschaft im Innenverhältnis bereits zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt als auf den verbleibenden Gesellschafter übertragen gelten soll.

Bereits *Hageböke* hat in seinem viel beachteten Beitrag (DB 2021, S. 1825 ff.) darauf hingewiesen, dass die bisherige Argumentation des IDW gegen eine entsprechende Anwendung eines rückwirkenden Anwachsungszeitpunkts letztlich nicht durchgreift.

Es ist zwar anzuerkennen, dass eine schuldrechtliche Vereinbarung allein grds. nicht hinreichend ist, um eine rückwirkende Bilanzierung zu rechtfertigen. Beispielhaft sei auf die Ablehnung entsprechender Vertragsklauseln bei der Frage des Erstkonsolidierungszeitpunkts verwiesen (DRS 19, Tz. 109c). Gleichwohl sollte die Arbeitsgruppe und der FAB die bisherige Regelung m. E. nochmals überdenken.

Zum einen dürfte außer Frage stehen, dass das (Rein-)Vermögen der untergehenden Personenhandels-
gesellschaft schon dann vor dem Anwachsungszeitpunkt beim übernehmenden Rechtsträger zu
bilanzieren ist, wenn das **wirtschaftliche Eigentum** durch entsprechende Vereinbarung zwischen den
Parteien bereits vor diesem Zeitpunkt übergegangen sein sollte.

Zum anderen sprechen m. E. gute Argumente dafür, zumindest bei sog. **umwandlungsinduzierten
Anwachungen** eine entsprechende Anwendung der Vereinfachungsregelung in IDW ERS FAB 42,
Tz. 33 a) zuzulassen. In diesen Fällen wird die Anwachsung der Personengesellschaft als Reflex auf einen
Umwandlungsvorgang (z.B. Verschmelzung des vorletzten Gesellschafters auf den letzten verbliebenen
Gesellschafter) ausgelöst. Aufgrund des inneren Zusammenhangs mit dem Umwandlungsvorgang sowie
der an anderer Stelle des Entwurfs angewendeten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (siehe z.B. In-Sich-
Geschäfte) erscheint zumindest in diesen Fällen eine rückwirkende Abbildung der Anwachsung beim
Gesellschafter aus meiner Sicht vertretbar (vgl. ausführlich dazu Scholz, StuB 2026, S. 301 ff.; Oser, StuB
2026, S. 146; Hageböke, DB 2021, S. 1825 ff.).

Sollten die Arbeitsgruppe und der FAB gleichwohl an ihrer restriktiven Haltung zur Bilanzierung von
Anwachungen festhalten wollen, sollte zumindest die m. E. nicht stringente Argumentation in Tz. 140
angepasst werden.

Für Rückfragen zu meinen Anregungen stehe ich der Arbeitsgruppe und dem FAB gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

WP/StB Prof. Dr. Stephan C. Scholz