

Prüfung der umwandlungsrechtlichen Schlussbilanz – Eine Einführung in IDW PH 9.490.1

WP StB CVA Dipl.-Kfm. Klaus Bertram



Klaus Bertram

Geschäftsführer der DELTA Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Mannheim

Mitglied im Hauptfachausschuss (HFA) des IDW, Düsseldorf

IDW PH 9.490.1 ersetzt die prüfungsrelevanten Ausführungen der schon aufgehobenen Stellungnahme HFA 2/1997 zur Rechnungslegung bei Verschmelzungen und bezieht neben Verschmelzungen auch die prüferischen Aspekte bei Spaltungen ein. Der IDW Prüfungshinweis greift Besonderheiten bei der Prüfung von Schlussbilanzen i. S. von § 17 Abs. 2 UmwG auf. Im Regelfall wird keine eigenständige Prüfung durchgeführt, so dass sich für diese Fallkonstellationen die Ausführungen im vorliegenden Beitrag auf die Berichterstattung konzentrieren. In Fällen der eigenständigen Prüfung von Schlussbilanzen werden die vom Prüfer zu berücksichtigenden Besonderheiten benannt.

1. Einleitung

Im Rahmen von Umwandlungen haben prüfungspflichtige Gesellschaften nach § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG (Verschmelzung) bzw. nach § 125 Satz 1 i. V. mit § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG (Spaltung) eine Schlussbilanz aufzustellen, für die die Vorschriften für die Aufstellung und die Prüfung des Jahresabschlusses entsprechend anzuwenden sind. Der IDW Prüfungshinweis: *Besonderheiten bei der Prüfung einer Schlussbilanz i. S. d. § 17 Abs. 2 UmwG (IDW PH 9.490.1)*¹ greift die dem übertragenden Rechtsträger zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Erfüllung dieser Pflichten auf und erläutert Erfordernisse, die der Prüfer einer Schlussbilanz zu beachten hat.

IDW PH 9.490.1 ersetzt die früher in Abschnitt 113. der Stellungnahme HFA 2/1997: *Zweifelsfragen der Rechnungslegung bei Verschmelzungen*² enthaltenen Ausführungen. HFA 2/1997 war ansonsten bereits durch die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 42)*³ abgelöst worden.

IDW PH 9.490.1 behandelt ergänzende Fragen zum übergeordneten Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: *Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen (IDW EPS 490)*⁴. Denn bei der Schlussbilanz handelt es sich um eine einzelne Finanzaufstellung – im Gegensatz zum regulären Jahresabschluss, der aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie (für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften) dem Anhang besteht. Die Prüfung einer Schlussbilanz stellt darüber hinaus einen Anwendungsfall des Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards: *Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck (IDW EPS 480)*⁵ dar, da sie ausschließlich dem Zweck dient, die beabsichtigte Umwandlung zu ermöglichen.⁶ IDW PH 9.490.1, Tz. 2, stellt klar, dass IDW EPS 490 und IDW EPS 480 Anwendung finden, sich aus diesen Verlautbarungen aber keine über IDW PH 9.490.1 hinausgehenden

⁴ Vgl. Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: *Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen (IDW EPS 490)*, WPg Supplement 1/2013, S. 21 ff. = FN-IDW 2013, S. 169 ff. (Stand: 23.01.2013); siehe dazu den WPg Einführungsaufsatz von Gewehr/Böhm/Herkendell, WPg 2013, S. 343.

⁵ Vgl. Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: *Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck (IDW EPS 480)*, WPg Supplement 1/2013, S. 8 ff. = FN-IDW 2013, S. 156 (Stand: 23.01.2013); siehe dazu den WPg Einführungsaufsatz von Gewehr/Böhm/Herkendell, WPg 2013, S. 343.

⁶ Vgl. zu den Funktionen der Schlussbilanz Fronhöfer, in: Widmann/Mayer (Hrsg.), *Umwandlungsrecht, Kommentar*, Bonn, 112. Erg.-Lfg., Januar 2010, § 17 UmwG, Rn. 62 ff.

¹ WPg Supplement 3/2013, S. 35 ff. = FN-IDW 2013, S. 346 ff., WPg Supplement 4/2013, S. 35 ff. = FN-IDW 2013, S. 546 (Stand: 10.09.2013).

² WPg 1997, S. 235, und Änderung in WPg 2000, S. 439.

³ WPg Supplement 4/2012, S. 91 ff. = FN-IDW 2012, S. 701 (Stand: 29.10.2012); siehe dazu den zweiteiligen WPg Einführungsaufsatz von Bilitewski/Roß/Weiser in WPg 2014, S. 13, und WPg 2014, S. 73.

Anforderungen ergeben. Der Prüfer einer Schlussbilanz kann sich somit ausschließlich auf *IDW PH 9.490.1* stützen.

2. Gegenstand der Prüfung

2.1. Möglichkeiten der Einreichung einer Schlussbilanz

Für an Umwandlungen beteiligte übertragende Rechtsträger bestehen die folgenden Möglichkeiten zur Einreichung einer Schlussbilanz:⁷

- Einreichung des vollständigen geprüften Jahresabschlusses, ggf. nebst Lagebericht (vgl. Abschnitt 2.2.),
- Einreichung nur der Bilanz (einschließlich der Wahlpflichtangaben) des letzten geprüften Jahresabschlusses (vgl. Abschnitt 2.3.),
- Einreichung einer auf den Stichtag des Jahresabschlusses, aber unter abweichender Inanspruchnahme von Ansatz- und Bewertungswahlrechten gesondert aufgestellten Schlussbilanz (vgl. Abschnitt 2.4.),
- Einreichung einer auf einen vom Stichtag des Jahresabschlusses abweichenden (unterjährigen) Stichtag gesondert aufgestellten Schlussbilanz (vgl. Abschnitt 2.5.).

Soweit diese Schlussbilanzen prüfungspflichtig sind (vgl. Abschnitt 3.1.), ist der Anmeldung zum Handelsregister neben der Schlussbilanz auch ein Nachweis über die durchgeführte Prüfung beizufügen.

2.2. Einreichung des vollständigen geprüften Jahresabschlusses, ggf. nebst Lagebericht

Diese Variante stellt den wohl häufigsten Anwendungsfall bei der Einreichung von geprüften Schlussbilanzen dar. § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG erfordert keine gesonderte Prüfung der Schlussbilanz, wenn auf denselben Abschlussstichtag ohnehin eine Prüfung des Jahresabschlusses und damit auch der Bilanz erfolgt ist⁸. Die mit § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG beabsichtigte Schutzwirkung erfordert keine eigenständige, nochmalige Prüfung der Schlussbilanz,

wenn dies mit der regulären Prüfung des Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts bereits abgedeckt wird.

Das Wort „ggf.“ in *IDW PH 9.490.1*, Tz. 6 (erster Bullet), und in *IDW PH 9.490.1*, Tz. 7, bezieht sich auf solche Fälle, in denen trotz Vorliegens einer Pflichtprüfung kein Lagebericht aufzustellen und zu prüfen war. Anwendungsfälle hierfür sind die (teilweise)⁹ Inanspruchnahme von Aufstellungsvereinfachungen gemäß § 264 Abs. 3 HGB bzw. § 264 c HGB, bei denen nur der Jahresabschluss gemäß § 242 HGB (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) vom Abschlussprüfer geprüft wird.¹⁰ Ist ein Lagebericht aufgestellt und geprüft worden, ist dieser immer mit einzureichen.

In derartigen Fällen kann der übertragende Rechtsträger seine Verpflichtungen aus § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG dadurch erfüllen, dass er den geprüften Jahresabschluss und ggf. Lagebericht und den hierzu erteilten Bestätigungsvermerk beim Registergericht einreicht. Der Jahresabschluss (und ggf. Lagebericht) ist in der geprüften Fassung einzureichen, da sich der Bestätigungsvermerk nur hierauf bezieht. Soll demgegenüber nur die Bilanz des geprüften Jahresabschlusses als Schlussbilanz eingereicht werden oder eine unter Inanspruchnahme von Aufstellungs- oder Offenlegungsvereinfachungen vom geprüften Jahresabschluss und Lagebericht abweichende Fassung, handelt es sich um Anwendungsfälle von Abschnitt 2.3.

2.3. Einreichung der geprüften Bilanz (einschließlich der Wahlpflichtangaben)

§ 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG erfordert die Einreichung einer Schlussbilanz. Da die Vorschriften für die Jahresbilanz für die Schlussbilanz entsprechend gelten, kann sich der übertragende Rechtsträger entsprechend mit der Ein-

reichung „lediglich“ einer Schlussbilanz dieser Verpflichtung entledigen. Bei Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften hat diese Schlussbilanz auch die Wahlpflichtangaben zu enthalten, also diejenigen Angaben, die wahlweise in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen sind (z.B. Haftungsverhältnisse gemäß §§ 251, 268 Abs. 7 HGB).

Da die Einreichung zum Registergericht elektronisch vorzunehmen und im Unternehmensregister abrufbar ist, wären bei Einreichung des vollständigen Jahresabschlusses und Lageberichts diese Unterlagen bereits vor dem Ablauf der Offenlegungsfrist gemäß § 325 Abs. 1 HGB (zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag)¹¹ für jedermann einzusehen. Durch die vom Gesetzgeber in § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG eröffnete Möglichkeit, lediglich die Schlussbilanz (inklusive der Wahlpflichtangaben) einzureichen, können sich übertragende Rechtsträger dieser „verfrühten“ Offenlegung zumindest in weiten Teilen (Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht) entziehen.

2.4. Einreichung einer auf den Stichtag des Jahresabschlusses gesondert aufgestellten, abweichenden Schlussbilanz

In aller Regel wird die Schlussbilanz auf den regulären Abschlussstichtag aufgestellt und ist identisch mit der Bilanz des Jahresabschlusses. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte können in der Schlussbilanz allerdings auch abweichend von der Bilanz des Jahresabschlusses ausgeübt werden.¹² Dies kommt vor allem in Betracht, um bereits in der Schlussbilanz die abweichende Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten des übernehmenden Rechtsträgers zu berücksichtigen. § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG kodifiziert eine eigenständige Prüfungspflicht unter Verweis auf die für die Prüfungspflicht des Jahresabschlusses maßgeblichen Vorschriften. Da die Schlussbilanz von der geprüften Bilanz des Jahresabschlusses materiell abweicht, hat eine eigenständige Prüfung der Schlussbilanz zu erfolgen. Entspre-

⁷ Vgl. *IDW PH 9.490.1*, Tz. 6.

⁸ Vgl. *Fronhöfer*, a.a.O. (Fn. 6), § 17 UmwG, Rn. 77; *IDW* (Hrsg.), *WP Handbuch* 2014, Bd. II, 14. Aufl., Düsseldorf 2014, Kap. F, Tz. 30.

⁹ Die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungserleichterungen gemäß § 264 Abs. 3 HGB und § 264 b HGB können auch teilweise in Anspruch genommen werden; vgl. *Müller*, in: *Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller* (Hrsg.), *HGB Bilanzkommentar*, 4. Aufl., Freiburg 2013, § 264 HGB, Rn. 106.

¹⁰ Es handelt sich auch in diesen Fällen um Pflichtprüfungen; vgl. *IDW* (Hrsg.), *WP Handbuch* 2012, Bd. I, 14. Aufl., Düsseldorf 2012, Kap. Q, Tz. 837.

¹¹ Für nicht-kapitalmarktorientierte Gesellschaften i.S. von § 264 d HGB.

¹² Zu Einzelheiten vgl. *IDW RS HFA 42*, Tz. 17; *IDW* (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 8), Kap. F, Tz. 35.

	31.12.01	31.12.02	31.12.03
Umsatzerlöse	10,8 Mio. €	10,2 Mio. €	9,4 Mio. €
Bilanzsumme	5,5 Mio. €	5,1 Mio. €	4,6 Mio. €
Durchschnittliche Mitarbeiterzahl	48	45	40

Übersicht 1: Größenklassenmerkmale der A-GmbH gemäß § 267 HGB

chend ergibt sich eine Prüfungspflicht für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften – sofern nicht klein i. S. von § 267 Abs. 1 HGB –, Genossenschaften (§ 53 Abs. 2 GenG)¹³, Kreditinstitute (§ 340k HGB), Versicherungsunternehmen (§ 341k HGB) sowie für unter das Publizitätsgesetz (§ 6 PublG) fallende Personenhandelsgesellschaften und eingetragene Vereine.¹⁴

2.5. Einreichung einer Schlussbilanz auf einen abweichenden Stichtag

In seltenen Fällen erfolgen Verschmelzungen oder Spaltungen auf einen vom Geschäftsjahresende abweichenden Stichtag. Auch in diesen Fällen gilt das unter Abschnitt 2.4. Gesagte zur Prüfungspflicht. Die Inanspruchnahme einer Befreiung von der Prüfungspflicht gemäß § 264 Abs. 3 oder 4 HGB, § 264b HGB oder § 5 Abs. 6 PublG kommt regelmäßig nicht in Betracht, da die in den jeweiligen Vorschriften genannten Voraussetzungen – vor allem das Vorhandensein eines auf diesen Stichtag aufgestellten und geprüften Konzernabschlusses – nicht erfüllt sein werden.¹⁵

3. Prüfung der Schlussbilanz

3.1. Prüfungspflicht

Da § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG die entsprechende Anwendung der für die

Jahresbilanz geltenden Vorschriften anordnet, ist eine Schlussbilanz nur dann prüfungspflichtig, wenn auch der Jahresabschluss prüfungspflichtig ist. Die Prüfungspflicht des Jahresabschlusses knüpft bei Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften an die Größenklasse der Gesellschaft i. S. von § 267 HGB an.¹⁶ Bei der Beurteilung der Prüfungspflicht stellt der Stichtag der Schlussbilanz selbst keinen eigenständigen Abschlussstichtag i. S. von § 267 HGB dar.

Beispiel 1

Die A-GmbH hat ein kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr. Die A-GmbH weist die in Übersicht 1 dargestellten Merkmalsausprägungen an den Abschlussstichtagen vom 31.12.01 bis zum 31.12.03 auf.

Die A-GmbH ist am 31.12.02 prüfungspflichtig nach § 316 Abs. 1 HGB, da an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der drei Merkmale in die Kategorie „mittelgroß“ fallen (§ 267 Abs. 2 HGB). Am 31.12.03 weisen alle drei Merkmale die Kriterien einer kleinen Kapitalgesellschaft nach § 267 Abs. 1 HGB auf. Ein Statuswechsel ergibt sich daraus aber nicht, d. h. die A-GmbH ist am 31.12.03 unverändert als mittelgroß einzustufen, da ein Statuswechsel erst bei zweimaligem Unterschreiten der Größenkriterien eintritt (§ 267 Abs. 4 HGB). Wenn die A-GmbH im Jahr 04 eine Schlussbilanz gemäß § 17 Abs. 2 UmwG auf einen vom regulären Abschlussstichtag abweichenden Stichtag, z. B. auf den 31.03.04, aufstellt und zu diesem Stichtag die Größenmerkmale identisch zu denen am 31.12.03 sind, löst dies keinen Statuswechsel aus. Die Schlussbilanz zum 31.03.04 der A-GmbH ist prüfungspflichtig, da sie zu diesem Zeitpunkt noch als mittelgroß einzustufen ist.

§ 264 Abs. 3 HGB und § 264b HGB befreien Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen von der Prüfungspflicht für den handelsrechtlichen Jahresabschluss. Dies gilt über § 17 Abs. 2 UmwG entsprechend, da

auf die für den Jahresabschluss und dessen Prüfung geltenden Vorschriften verwiesen wird. Allerdings zeigt sich in der umwandlungsrechtlichen Praxis, dass nicht in allen Fällen die Registergerichte diese Auffassung teilen. Daher weist *IDW PH 9.490.1* vorsorglich darauf hin, dass in derartigen Fällen frühzeitig mit dem Registergericht abgestimmt werden sollte, ob dieses auf der Vorlage einer geprüften Schlussbilanz beharrt. Ziel von Umwandlungen ist gerade die Durchführung der Maßnahmen (Umwandlung, Verschmelzung); insofern ist es im Zweifel ratsam, eine Prüfung durchzuführen, um dem Risiko einer Nicht-Eintragung zu entgehen.¹⁷

Bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen im Wege der sog. Heroin-Verschmelzung¹⁸ richtet sich die Prüfungspflicht der Schlussbilanz der übertragenden EU-/EWR-Kapitalgesellschaft nach den umwandlungsrechtlichen Vorschriften des Sitzstaates der übertragenden Gesellschaft. Soweit im Rahmen der Buchwertmethode nach § 24 UmwG die Posten der nach ausländischem Recht aufgestellten Schlussbilanz an die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften anzupassen sind, werden diese im Rahmen der Abschlussprüfung des deutschen übernehmenden Rechtsträgers durch dessen Abschlussprüfer mitgeprüft, sofern dieser Jahresabschluss gesetzlich oder freiwillig zu prüfen ist.¹⁹

3.2. Bestellung des Prüfers

Wird für die beim Registergericht einzureichende Schlussbilanz die Bilanz des Jahresabschlusses verwendet, ist keine eigenständige Prüfung der Schlussbilanz vorzunehmen, sodass auch kein Prüfer zu bestellen ist. Handelt es sich allerdings um eine eigenständige Prüfung, weil

- eine auf den Stichtag des Jahresabschlusses, aber unter abweichender Inanspruchnahme von Ansatz- und Bewertungswahlrechten aufgestellte Schlussbilanz verwendet wird oder
- eine auf einen vom regulären Abschlussstichtag abweichenden Stichtag aufgestellte Schlussbilanz verwendet wird,

13 Soweit bei Genossenschaften die Bilanzsumme 2 Mio. € nicht übersteigt, hat eine Abschlussprüfung mindestens in jedem zweiten Geschäftsjahr zu erfolgen; vgl. § 53 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 GenG.

14 Vgl. *IDW* (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 8), Kap. F, Tz. 313. Die Erteilung eines Bestätigungsvermerks i. S. von § 322 HGB ist bei Genossenschaften nur für Kreditgenossenschaften oder bei Überschreiten der Größenkriterien des § 267 Abs. 3 HGB für große Gesellschaften vorgesehen (vgl. § 58 Abs. 2 GenG). *IDW PH 9.490.1* ist um eine entsprechende Fußnote ergänzt worden; vgl. FN-IDW 2013, S. 546.

15 Vgl. *IDW PH 9.490.1*, Tz. 15.

16 Entsprechendes gilt für nach dem PublG rechnungslegungspflichtige Unternehmen, die bei Überschreiten der Größenkriterien gemäß § 1 Abs. 1 PublG nach § 6 Abs. 1 PublG prüfungspflichtig sind.

17 Vgl. *IDW PH 9.490.1*, Tz. 14.

18 Vgl. *IDW RS HFA 42*, Tz. 86 ff.

19 Vgl. *IDW PH 9.490.1*, Tz. 16.

ist ein Prüfer der Schlussbilanz entsprechend § 318 Abs. 1 und 4 HGB zu bestellen. Eine Mitbestellung des Abschlussprüfers des Jahresabschlusses auch als Prüfer der Schlussbilanz²⁰ ist in Ermangelung einer entsprechenden Regelung im UmwG nicht vorgesehen. Der Gesetzgeber hat durch die Möglichkeit der Verwendung der Bilanz des Jahresabschlusses als Schlussbilanz den betroffenen Gesellschaften die Möglichkeit gegeben, ohne zusätzlichen Prüfungsaufwand das Prüfungsergebnis (Bestätigungsvermerk) auch für die speziellen Zwecke des UmwG zu nutzen. Weicht der übertragende Rechtsträger von diesem Regelfall ab, muss er die hierfür nötigen Schritte in Kauf nehmen.

Dazu gehört entsprechend auch, dass für die eigenständige Prüfung der Schlussbilanz eine Bestellung des Prüfers der Schlussbilanz vorgenommen wird.²¹ Diese richtet sich nach den für die jeweilige Rechtsform gültigen Regelungen unter Beachtung der Vorgaben von § 318 HGB. Im Falle einer Aktiengesellschaft²² hat dementsprechend eine Wahl des Prüfers der Schlussbilanz durch die Hauptversammlung zu erfolgen.²³ Da dies häufig mit erheblichem zeitlichen Aufwand verbunden ist, kann es sich – sollten umwandlungsrechtliche Überlegungen anstehen – als Gestaltungsmittel empfehlen, bereits bei der ordentlichen Hauptversammlung nicht nur den Abschlussprüfer, sondern „quasi vorsorglich“ ebenfalls den Prüfer der Schlussbilanz zu wählen.

Die eigenständige Bestellung eines Prüfers der Schlussbilanz bedingt auch, dass dieser nicht notwendigerweise personenidentisch mit dem Abschlussprüfer des Jahresabschlusses zu sein braucht. Allerdings wird sich die Personenidentität in vielen Fällen allein aus Praktikabilitätsbegründungen – Zeit- und Kostenersparnis – anbieten.

3.3. Prüfungsdurchführung

Für die eigenständige Prüfung einer Schlussbilanz (vgl. Abschnitt 2.4. und Abschnitt 2.5.) gelten keine gesonderten Prüfungsstandards, sondern durch die Verweise in *IDW EPS 480*, Tz. 13 und 14, sowie in *IDW EPS 490*, Tz. 13 und 16, wird klargestellt, dass die auch im Rahmen einer Abschlussprüfung anwendbaren Grundsätze einer ordnungsmäßigen Durchführung der Abschlussprüfung entsprechend zu beachten sind.

Besonderheiten ergeben sich aufgrund des abweichenden Prüfungsobjekts. Denn im Unterschied zur Prüfung eines Jahresabschlusses und Lageberichts ist hier lediglich eine Schlussbilanz zu prüfen. Anhang und Lagebericht entfallen gänzlich. Zwar wird nur die Schlussbilanz geprüft; aufgrund der zugrunde liegenden (doppelten) Buchführung wird sich der Prüfer aber auch eine zur Schlussbilanz „passende“ Gewinn- und Verlustrechnung vorlegen lassen. Diese wird zwar vom Prüfer nicht in sein Prüfungsurteil einbezogen, ist aber materielle Grundlage zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Schlussbilanz. Nicht zuletzt wird das in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Ergebnis in der Schlussbilanz entweder explizit als Jahresüberschuss/Bilanzgewinn (Kapitalgesellschaft) bzw. implizit (Personenhandelsgesellschaft mit Ergebniszuweisung auf den Gesellschafterkonten²⁴) auf den Gesellschafterkonten in der Schlussbilanz ausgewiesen. Entsprechend ist auch die Gewinn- und Verlustrechnung insoweit zu prüfen, als dies zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit korrespondierender Bilanzposten erforderlich ist. Dies ergibt sich auch aus der Bezugnahme in *IDW PH 9.490.1* auf *IDW EPS 490*, der sich mit der Prüfung von einzelnen Finanzaufstellungen befasst.²⁵

Bei der Prüfung einer Schlussbilanz sind entsprechend *IDW PS 250 n.F.* die allgemeinen Grundsätze zur Festlegung der Wesentlichkeit zu beachten. Da Prüfungsobjekt die Schlussbilanz

ist, kann es sich in diesen Fällen empfehlen, eine bilanzielle Bezugsgröße – z.B. die Bilanzsumme oder das Eigenkapital – zu wählen.²⁶ Gleichwohl kommt auch die Verwendung von ergebnisabhängigen Bezugsgrößen (z.B. des Vorsteuerergebnisses) in Betracht, zumal *IDW PH 9.490.1* keine eigenständigen Anforderungen an die Wesentlichkeit stellt. Somit kommen die allgemeinen Grundsätze von *IDW PS 250 n.F.* zur Anwendung.

Handelt es sich bei der Schlussbilanz um eine auf den regulären Abschlussstichtag, aber unter abweichender Inanspruchnahme von Ansatz- und Bilanzierungswahlrechten aufgestellte Bilanz, ist zu beachten, dass für die Prüfung dieser Schlussbilanz ein eigener Wertaufhellungszeitraum gilt.

Beispiel 2

Die prüfungspflichtige B-GmbH stellt ihren Jahresabschluss zum 31.12.01 nebst Lagebericht für das Geschäftsjahr 01 im Februar 02 auf. Der Abschlussprüfer erteilt hierzu im März 02 einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk. Im Juli 02 entscheiden die Gesellschafter, die B-GmbH auf die C-AG zu verschmelzen. Die C-AG ist Mutterunternehmen des C-Konzerns, der bei der Bewertung des Vorratsvermögens die Wahlrechte gemäß § 255 Abs. 2 HGB abweichend von der bisherigen Praxis bei der B-GmbH ausübt. Die Verschmelzung soll rückwirkend zum 01.01.02 erfolgen. Zur Vermeidung unerwünschter Ergebnisbeeinflussungen durch Bewertungsänderungen beim Vorratsvermögen wird vereinbart, dass die B-GmbH eine vom Jahresabschluss abweichende Schlussbilanz zum 31.12.01 aufstellt, in der die Herstellungskosten des Vorratsvermögens nach den Bewertungsvorgaben der C-AG bemessen werden.

Die Schlussbilanz zum 31.12.01 wird im Juli 02 aufgestellt. Damit erstreckt sich auch der Wertaufhellungszeitraum (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) für die Schlussbilanz insgesamt bis Juli 02. Somit sind ggf. vorliegende wertaufhellende Erkenntnisse bezüglich der Bewertung von Rückstellungen oder der Werthaltigkeit von Forderungen bei der Aufstellung und Prüfung der Schlussbilanz zu berücksichtigen.

Bestandteile der Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG sind auch die Angaben, die im Falle der Aufstellung eines Jahresabschlusses wahlweise in der Bilanz oder im Anhang zu machen sind (Wahlpflichtangaben). Der Prüfer der Schlussbilanz hat entsprechend zu prüfen, dass diese Angaben zutreffend in der Schlussbilanz enthalten bzw. in

20 Entsprechendes gilt auch für den Prüfer von Teilbilanzen im Rahmen von Spaltungen; vgl. *IDW PH 9.490.1*, Tz. 17.

21 Vgl. *IDW PH 9.490.1*, Tz. 17.

22 Dies gilt gleichermaßen für die KGaA (§ 278 Abs. 3 AktG) und die SE (Art. 61 VO Statut SE).

23 Vgl. § 119 Abs. 1 Nr. 4 AktG.

24 Vgl. *IDW RS HFA 7*, Tz. 47.

25 Vgl. *IDW EPS 490*, Tz. A14, der die Notwendigkeit der Durchführung von Prüfungshandlungen zu in wechselseitiger Beziehung stehenden Posten (z.B. Sachanlagevermögen (Bilanz) und Abschreibungen (GuV)) anspricht.

26 Vgl. Fragen und Antworten zur Festlegung der Wesentlichkeit und der Toleranzwesentlichkeit nach ISA 320 bzw. *IDW PS 250 n.F.*, Abschnitt 3.2.17., FN-IDW 2013, S. 412.

einer Anlage zur Schlussbilanz beige-fügt sind.²⁷

Im Rahmen von Spaltungen werden häufig Teilbilanzen aufgestellt, in denen das übergehende Vermögen (einschließlich übergehender Schulden) abgebildet wird.²⁸ Der Prüfer derartiger Teilbilanzen hat sich regelmäßig mit der zutreffenden Abbildung der Regelungen des Spaltungsvertrags bzw. Spaltungsplans in der Teilbilanz zu befassen, also der Prüfung, ob die Teilbilanz das zu übertragende Vermögen vollständig abbildet. Auch wenn die Verwendung von Teilbilanzen im Rahmen von Spaltungen sinnvoll erscheint, findet sich dazu im UmwG kein Hinweis, so dass aus § 126 Abs. 2 Satz 3 UmwG nur die Vorlage einer Schlussbilanz des zu spaltenden Rechtsträgers abgeleitet werden kann, in der das gesamte Vermögen des Rechtsträgers (vor Spaltung) ausgewiesen wird. Daher haben Registergerichte häufig die Einreichung von Teilbilanzen als „Ersatz“ für eine Schlussbilanz abgelehnt.²⁹ IDW PH 9.490.1 empfiehlt auch hier eine rechtzeitige Abstimmung mit dem Registergericht, ob die Vorlage von Teilbilanzen für die Eintragung der Spaltung in das Handelsregister ausreicht.³⁰

4. Berichterstattung

Die Art der Berichterstattung richtet sich nach der durchgeführten Tätigkeit. Am einfachsten ist hierbei die Variante, in der keine eigenständige Prüfung stattfindet, sondern der Jahresabschluss und Lagebericht zusammen mit dem hierzu erteilten Bestätigungsvermerk (Testat-Exemplar³¹) beim Registergericht eingereicht werden.

Neu gegenüber der früheren *Stellungnahme HFA 2/1997* ist nunmehr die für den Fall der Einreichung nur der geprüften Bilanz (einschließlich der Wahlpflichtangaben) des Jahresabschlusses entwickelte Bescheinigungslösung.³² Abschnitt 113. der *Stellungnahme HFA 2/1997* sah in diesen Fällen die

Abgabe eines Bestätigungsvermerks vor. Die Einreichung des Bestätigungsvermerks zusammen mit der Bilanz des Jahresabschlusses kommt deshalb nicht in Frage, weil der Bestätigungsvermerk zum vollständigen Jahresabschluss und Lagebericht erteilt wurde. Diese auch schon in Offenlegungsfällen praktizierte Bescheinigungsvariante³³ stellt gegenüber dem Empfänger (dem Registergericht) klar, dass der Bestätigungsvermerk zum vollständigen Jahresabschluss und Lagebericht erteilt wurde. Da der die Bescheinigung erteilende Wirtschaftsprüfer die dem Registergericht einzureichende Bilanz auf Übereinstimmung mit dem geprüften Jahresabschluss sowie mit der Angabe der dort enthaltenen Wahlpflichtangaben abstimmt, werden diese Tätigkeiten in der Bescheinigung erläutert. Das Registergericht als Empfänger dieser Bescheinigung erhält auf diese Weise die notwendige Gewissheit, dass die eingereichte Bilanz materiell identisch ist mit der geprüften Bilanz³⁴ und die notwendigen Wahlpflichtangaben gemacht worden sind.

Es handelt sich bei der dieser Bescheinigung zugrunde liegenden Tätigkeit um keine eigenständige Prüfungsleistung. Denn die Bilanz und die Wahlpflichtangaben werden durch den Wirtschaftsprüfer nicht geprüft, sondern es wird lediglich ein Abgleich vorgenommen, ob diese zutreffend aus dem geprüften Jahresabschluss abgeleitet sind. Mit anderen Worten: der die Bescheinigung erstattende Wirtschaftsprüfer führt keine eigenständige Beurteilung durch, ob z.B. Forderungen oder Rückstellungen zutreffend bewertet sind, sondern beschränkt sich auf die zutreffende Übernahme aus dem geprüften Jahresabschluss. Da er keine eigenständige Prüfungstätigkeit erbringt, darf die Bescheinigung nach der hier vertretenen Auffassung nicht gesiegelt werden³⁵. Die Bescheinigung wird unter aktuellem Datum abgegeben. In der Bescheinigung wird darüber hinaus das Datum des Bestäti-

gungsvermerks angegeben, auch um deutlich zu machen, dass die eigentliche Prüfungsleistung bereits zu einem früheren Zeitpunkt erbracht wurde.

Nicht explizit ausgeführt wird in IDW PH 9.490.1, wer die Bescheinigung abgibt. In der ganz überwiegenden Zahl der Fälle wird dies der Abschlussprüfer sein, der auch den Jahresabschluss und Lagebericht geprüft hat. Es sind aber seltene Ausnahmefälle denkbar, in denen die Bescheinigung auch von einem anderen Wirtschaftsprüfer abgegeben werden kann.

Beispiel 3

Wirtschaftsprüfer D prüft den Jahresabschluss zum 31.12.01 der prüfungspflichtigen E-GmbH. Am 15.03.02 erteilt er hierzu einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk. Am 30.06.02 schließt Wirtschaftsprüfer A seine Kanzlei; Mandanten und Mitarbeiter hat er zuvor an die F-AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übertragen. Im August 02 wird der Entschluss gefasst, die E-GmbH rückwirkend zum 01.01.02 auf eine andere Gesellschaft zu verschmelzen. Die E-GmbH möchte dem Registergericht nur die geprüfte Bilanz (einschließlich der Wahlpflichtangaben) zum 31.12.01 einreichen.

Da Wirtschaftsprüfer D nicht mehr tätig ist, kann er die hierfür erforderliche Bescheinigung nicht mehr erteilen. Die Bescheinigung kann auch von einem anderen Wirtschaftsprüfer (z.B. der F-AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) erteilt werden, weil sie die zutreffende Ableitung der Bilanz und der Wahlpflichtangaben aus dem Jahresabschluss 01 auch feststellen kann, ohne hierzu den Jahresabschluss 01 (nochmals) zu prüfen. Sie wird den Bescheinigungstext gemäß IDW PH 9.490.1 um einen Hinweis ergänzen, dass der Bestätigungsvermerk nicht von ihr, sondern von Wirtschaftsprüfer D erteilt wurde. Eine separate, eigenständige Prüfung der Schlussbilanz ist durch den Wegfall des D nicht zu fordern. Gleichwohl sollte diese Vorgehensweise in derartigen Ausnahmefällen mit dem Registergericht abgestimmt werden.

In den Fällen der Durchführung einer eigenständigen Prüfung der Schlussbilanz (Abschnitt 2.4. und Abschnitt 2.5.) hat der Prüfer einen Bestätigungsvermerk zu erstatten, für den IDW PH 9.490.1 ein Muster liefert, welches die Erfordernisse nach § 322 HGB berücksichtigt. In diesem Bestätigungsvermerk wird einheitlich auf § 17 Abs. 2 UmwG verwiesen. Im Interesse einer Erhöhung der Lesbarkeit des Bestätigungsvermerks hat der HFA darauf verzichtet, zwischen § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG – der Aufstellungsnorm für die Schlussbilanz – und § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG – der Prüfungsnorm für die Schlussbilanz – zu differenzieren.

Da es sich bei der eigenständigen Prüfung der Schlussbilanz i.S. von § 17

²⁷ Vgl. IDW RS HFA 42, Tz. 7.

²⁸ Vgl. IDW RS HFA 43, Tz. 8.

²⁹ Vgl. Heidtkamp, NZG 2013, S. 856; Schmidt/Heinz, DB 2008, S. 2696.

³⁰ Vgl. IDW PH 9.490.1, Tz. 12.

³¹ Vgl. Bertram, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 9), § 322 HGB, Rn. 120.

³² Vgl. IDW PH 9.490.1, Tz. 8.

³³ Vgl. IDW PS 400, Tz. 71.

³⁴ Das Weglassen von Vorjahreszahlen bzw. die Inanspruchnahme von größenabhängigen Erleichterungen hindert diese Aussage nicht.

³⁵ Vgl. § 48 Abs. 1 Satz 2 WPO, § 18 Abs. 2 BS WP/vBP; vgl. eingehend zur fakultativen Siegelverwendung Gelhausen/Hermesmeier, WPg 2013, S. 517.

Abs. 2 UmwG um eine Pflichtprüfung im Vorbehaltsbereich³⁶ handelt, ist entsprechend § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO das Berufssiegel zu verwenden.

Neben § 322 HGB gilt es auch die Erfordernisse des § 321 HGB zu berücksichtigen, da über § 17 Abs. 2 UmwG die für die Prüfung des Jahresabschlusses geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden sind. Der Prüfer einer Schlussbilanz hat dementsprechend neben dem Bestätigungsvermerk auch einen Prüfungsbericht zu erstatten. Da ausschließlich die Schlussbilanz geprüft wird, sind im Prüfungsbericht Ausführungen zur Beurteilung der Lage des Unternehmens nicht erforderlich, da es hier am Prüfungsobjekt – dem Lagebericht – mangelt. Liegen allerdings bestandsgefährdende oder entwicklungsbeeinträchtigende Risiken vor, ist über diese entsprechend IDW PS 450, Tz. 34, im Prüfungsbericht zu

berichten.³⁷ Gleiches gilt für Unregelmäßigkeiten und Verstöße, für die § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB gleichermaßen eine Berichterstattungspflicht anordnet. Nach der hier vertretenen Auffassung erscheinen Ausführungen zur Gesamtaussage im Prüfungsbericht zur Schlussbilanz nicht nur nicht erforderlich, sondern schlicht nicht möglich, da Prüfungsobjekt nur die Schlussbilanz und nicht ein vollständiger Abschluss ist. Die Gesamtaussage stellt aber gerade auf das Zusammenspiel der einzelnen Abschlussbestandteile ab. Für diese Würdigung spricht auch, dass der Bestätigungsvermerk zu einer Schlussbilanz keine Ausführungen zur Einhaltung der Generalnorm (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) enthält. Demgegenüber sind wesentliche Bewertungsgrundlagen und deren Änderungen (gegenüber dem letzten Jahresabschluss) im Prüfungsbericht angabepflichtig.

Folgerichtig ergibt sich die Abgabe eines Prüfungsberichts in Fällen der eigenständigen Prüfung der Schlussbi-

lanz aus den gesetzlichen Vorschriften. Da dem Registergericht die Vorlage des Testats zur Schlussbilanz genügt, gibt es für diesen Prüfungsbericht keinen „echten“ interessierten Empfänger, weshalb seine Bedeutung – von Fällen der Bestandsgefährdung oder von Unregelmäßigkeiten abgesehen – wohl eher gering sein dürfte.

5. Zusammenfassung

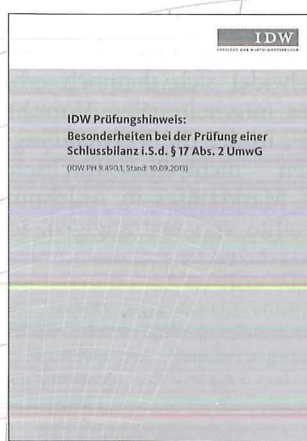
IDW PH 9.490.1 greift die für den Prüfer eine Schlussbilanz i.S. von § 17 Abs. 2 UmwG relevanten Fragen auf. In der überwiegenden Zahl der Fälle wird keine eigenständige Prüfung der Schlussbilanz benötigt, sodass sich die Fragen auf den Bereich der Berichterstattung beschränken.

Für die Fälle der Durchführung eigenständiger Prüfungen der Schlussbilanz benennt IDW PH 9.490.1 die zu beachtenden Besonderheiten unter Einbettung in die jüngst veröffentlichten Entwürfe IDW EPS 480 und IDW EPS 490, welche die entsprechenden Regelungen der internationalen Prüfungsstandards ISA 800 und ISA 805 aufgreifen.

³⁶ § 17 Abs. 2 UmwG verweist auf die Vorschriften zur Prüfung der Jahresbilanz, somit auch auf § 319 Abs. 1 HGB, der die Stellung als Abschlussprüfer ausschließlich WP/vBP bzw. WPG/BPG vorbehält.

³⁷ Vgl. IDW PH 9.490.1, Tz. 21.

Besonderheiten bei der Prüfung einer Schlussbilanz i. S. d. § 17 Abs. 2 UmwG



Auszug aus dem Inhalt:

1. Vorbemerkungen
2. Gegenstand der Prüfung
3. Prüfung der Schlussbilanz
4. Berichterstattung über die Prüfung

IDW (Hrsg.)

Besonderheiten bei der Prüfung einer Schlussbilanz i. S. d. § 17 Abs. 2 UmwG

Dezember 2013

€ 19,00 ISBN 978-3-8021-1798-5

Wichtiger Hinweis:

Bei diesem Titel handelt es sich um eine Broschüre, die nach Eingang Ihres Auftrages in der bestellten Stückzahl für Sie gedruckt wird. Gewöhnlich wird das Produkt innerhalb von **3 bis 5 Werktagen an Sie versandt**.

Bitte beachten Sie, dass dieser Artikel deshalb von der Rückgabe ausgeschlossen ist. Es besteht – auch für den Verbraucher – kein Widerrufsrecht.

Bestellen Sie jetzt

bei Ihrer Buchhandlung oder bei www.idw-verlag.de

IDW Verlag GmbH · Postfach 320580 · 40420 Düsseldorf

Tel. 02 11 / 45 61 - 222 · Fax - 206 · kundenservice@idw-verlag.de



IDW VERLAG GMBH