

Dipl.-Kfm. Univ.
Jörg Nährig
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

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

Gablonzer Straße 19
91315 Höchstadt an der Aisch

40420 Düsseldorf

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit
IDW ERS HFA 41 vom 4.4.2011

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 4.4.2011 verabschiedeten IDW ERS HFA 41 „Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Nach der von Ihnen in Tz. 22 des IDW ERS HFA 41 niedergelegten Ansicht rechtfertigt ein Formwechsel keine Durchbrechung der Bilanzierungsstetigkeit. Eine Ausnahme soll nur gelten, soweit, ich zitiere, „als für die neue Rechtsform abweichende Ansatz- und Bewertungsmethoden angewandt werden müssen“. Dem Grunde nach stimme ich Ihren Ausführungen zwar zu, aber ich halte die von Ihnen formulierte Ausnahmeregelung, insbesondere im Hinblick auf einen Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft, welche nicht unter den Anwendungsbereich des § 264 a HGB fällt, für zu einengend. Nimmt man Ihre Aussagen wörtlich, so wäre eine Stetigkeitsdurchbrechung nur bei zwingenden Methodenabweichungen zulässig („angewandt werden müssen“). Denkbar sind jedoch Fälle, in denen durch den Formwechsel Wahlrechte erstmalig gegeben sind bzw. erweitert werden. Hier muß für die formwechselnde Gesellschaft meines Erachtens die Möglichkeit bestehen diese neuen Wahlmöglichkeiten auch zu nutzen. Beispielhaft denke ich an die Umwandlung einer mittelgroßen GmbH in eine KG mit einer vollhaftenden natürlichen Person: So mußte die GmbH zwingend § 274 HGB bei der Bilanzierung latenter Steuern anwenden, während die KG wahlweise ihre Steuerlatenzierung nach § 249 HGB oder § 274 HGB vornehmen kann. In diesem Falle ist aus meiner Sicht für die KG eine Durchbrechung der Bilanzierungsstetigkeit im Rahmen der erstmaligen Ausübung des faktischen Wahlrechts sachgerecht; dies wird auch von Ihnen ausdrücklich in Tz. 32 des IDW ERS HFA 41 so vertreten, steht allerdings damit bei wörtlicher Auslegung im Widerspruch zu Tz. 22, da nach letzterer Fundstelle die Bilanzierungsstetigkeit zwingend zu beachten sei, weil die KG § 249 HGB für die Bilanzierung latenter Steuern nicht anwenden muß, sondern alternativ auch künftig nach § 274 HGB bilanzieren darf. Diesen inneren Widerspruch in IDW ERS HFA 41 zu beseitigen, schlage ich folgende ergänzende Formulierung der Tz. 22 des IDW ERS HFA 41 vor:
„Ein Formwechsel rechtfertigt nur insoweit Durchbrechungen der Grundsätze der Ansatz- (§ 246 Abs. 3 HGB) und der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB), als für die neue Rechtsform abweichende Ansatz- und Bewertungsmethoden angewandt werden müssen oder explizite und faktische Bilanzierungswahlrechte erstmals ausgeübt werden dürfen.“

In Tz. 32 des IDW ERS HFA 41 führen Sie ferner aus, daß bei der Ermittlung latenter Steuern nach § 249 HGB aufrechnungsfähige aktive Latenzen zu berücksichtigen sind. Diese Ansicht wurde von Ihnen auch bereit in Tz. 24 des IDW ERS HFA 7 n. F., verabschiedet am 11.3.2011, vertreten.. Diese Aussage ist abzulehnen. § 249 HGB läßt eine Aktivierung von latenten Steuern nicht zu; nach der Gesetzessystematik des HGB realisieren sich Aktiva und Passiva imparitatisch, so daß steuerliche Entlastungen aus temporären Wertunterschieden erst bei ihrer Verwirklichung aktiviert werden dürfen, während bereits potentiellen steuerlichen Verpflichtungen zu Rückstellungen führen können. Eine Verrechnung zufällig zusammen treffender aktiver und passiver Latenzen verstößt daher gegen das Imparitätsprinzip und ist folglich abzulehnen. Ich bitte Sie daher in Tz. 24 IDW ERS HFA 7 n. F. eine Aufrechnung aktiver und passiver Wertansatzdifferenzen zu untersagen. Anders ist hingegen die Berücksichtigung von Verlustvorträgen zu beurteilen. Bestehende Verlustvorträge verhindern von vornherein die Entstehung von Steuerlasten bei dem Abbau von Unterschiedsbeträgen. Damit nehmen Verlustvorträge als Bewertungsparameter Einfluß auf die Bilanzierung passiver latenter Steuern; ferner sind sie bereits in früheren Rechnungsperioden realisiert. Die Einbeziehung von Verlustvorträgen sehe ich daher, ebenso wie Sie, als zwingend an.

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

Hochachtungsvoll