

Accounting and Reporting Blog

By PwC Deutschland | 19. Dezember 2023

IDW verabschiedet Entwurf einer Neufassung der Stellungnahme zur Rechnungslegung „Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ (IDW ERS HFA 41 n.F.)

Ergänzung des IDW RS HFA 41 um Ausführungen zu den Auswirkungen eines grenzüberschreitenden Formwechsels.

Am 14.12.2023 hat das IDW den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW ERS HFA 41 n.F.), den der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) verabschiedet hat, auf seiner Website veröffentlicht. Sie finden den Entwurf [hier](#).

Zur Anpassung an das neue UmwG i.d.F. des UmRUG ist der Entwurf um die Besonderheiten der Rechnungslegung beim grenzüberschreitenden Formwechsel ergänzt worden. Ein grenzüberschreitender Formwechsel liegt vor, wenn ein nach dem Recht eines EU-/EWR-Staats (Wegzugsstaat) gegründeter Rechtsträger in eine Rechtsform nach dem Recht eines anderen EU-/EWR-Staats (Zuzugsstaat) unter Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes in die-sen Staat wechselt (IDW ERS HFA 41 n.F., Tz. 44).

Im Falle eines **Hereinformwechsels** verlegt der formwechselnde Rechtsträger seinen satzungsmäßigen Sitz vom EU-/EWR-Ausland ins Inland (IDW ERS HFA 41 n.F., Tz. 44). Dieser erfolgt identitätswahrend, sodass der formwechselnde Rechtsträger grds. die Buchwerte, die nach dem bisherigen ausländischen Bilanzstatut ermittelt wurden, im handelsrechtlichen Jahresabschluss fortführt. Sofern Vermögensgegenstände allerdings mit einem Wert über dem Zeitwert oder Schulden mit einem Wert unterhalb des nach § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB ergebenden Werts angesetzt sind, sind Anpassungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss vorzunehmen. Diese dürfen entweder erfolgswirksam über die GuV oder erfolgsneutral unmittelbar gegen das Eigenkapital des Rechtsträgers, das anlässlich des Hereinformwechsels neu festgesetzt werden muss, erfasst werden (IDW ERS HFA 41 n.F., Tz. 54). Im Anhang ist unter bilanzpostenbezogener Aufgliederung anzugeben, ob die Anpassungen erfolgswirksam oder erfolgsneutral erfasst wurden (IDW ERS HFA 41 n.F., Tz. 56). Zur Umsetzung des Bilanzstatutenwechsels empfiehlt es sich auf den Tag des Wirksamwerdens des Formwechsels einen Überleitungsstatus aufzustellen, auch wenn keine Verpflichtung zur Aufstellung einer (externen) Eröffnungsbilanz des Rechtsträgers in der neuen Rechtsform besteht (IDW ERS HFA 41 n.F., Tz. 47).

Bei einem grenzüberschreitende **Hinausformwechsel**, d.h. der satzungsmäßige Sitz des formwechselnden Rechtsträgers wird vom Inland in das EU-/EWR-Ausland verlegt, bestimmen sich mit Wirksamwerden des Formwechsels die Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des formwechselnden Rechtsträgers nach dem Recht des Zuzugsstaats. Liegt zu einem Abschlussstichtag noch ein inländischer Rechtsträger vor und wird der Formwechsel erst nach dem Abschlussstichtag rechtswirksam, unterliegt der Rechtsträger noch den (originären) inländischen Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten. Da der Rechtsträger mit Wirksamwerden des Formwechsels auch den Pflichten des Zuzugsstaates unterliegt, kann es insoweit zu einer doppelten Rechnungslegungspflicht und auch zu einer doppelten Offenlegungspflicht kommen.

Weiter wurden die Ausführungen zu den Auswirkungen eines Formwechsels auf die Bilanzierung im Jahresabschluss der **Anteilsinhaber** des formwechselnden Rechtsträgers ausführlicher ausgestaltet. Grds. sind die Anteile auf Ebene des Anteilsinhabers im Falle eines innerstaatlichen oder grenzüberschreitenden Formwechsels unverändert mit dem Buchwert fortzuführen. Sofern jedoch im Falle eines Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft Teile des bisherigen

bilanziellen Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft dem Fremdkapital im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Personenhandels-gesellschaft zugewiesen werden, entsteht im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Anteil-sinhabers insoweit eine (Entnahme-)Forderung. Um die daraus resultierende Minderung des inneren (Ertrags-)Werts der Beteiligung an dem formwechselnden Rechtsträger auf Ebene des Anteil-sinhabers abzubilden, ist es sachgerecht, einen fiktiven mengenmäßigen Abgang auf die Beteiligung im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu erfassen, der sich – analog zur Vorgehensweise bei Abspaltungen (IDW RS HFA 43, Tz. 33) – nach dem Verhältnis der (Entnahme-)Forderung zum Zeitwert der Beteiligung vor der Entnahme (= Wirksamwerden des Formwechsels) bestimmt. Eine (positive) Differenz zwischen dem Wert der (Entnahme-)Forderung und dem Wert des Beteiligungsabgangs ist grds. als Ertrag in der GuV zu erfassen (IDW ERS HFA 41 n.F., Tz. 70).

Darüber hinaus ist der Entwurf grundlegend neu sortiert worden, um eine benutzerfreundliche Lesbarkeit zu erreichen. Dazu wurden die Regelungen zur Kapital(neu)festsetzung und Kapitalaufbringung jeweils nach der Formwechselrichtung, d.h. z.B. für den Formwechsel einer Personenhandels-gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zusammengefasst.

Der FAB empfiehlt, bereits den Entwurf der Neufassung der Verlautbarung anzuwenden.

[Laufende Updates zum Thema erhalten Sie über das regulatorische Horizon Scanning in unserer Recherche-Applikation PwC Plus. Lesen Sie hier mehr über die Möglichkeiten und Angebote.](#)

[Zu weiteren PwC Blogs](#)

Schlagwörter

[Berichterstattung / Reporting, Formwechsel, Jahresabschlussprüfung](#)

Kontakt



Dr. Bernd Kliem

München

bernd.kliem@pwc.com