

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

Stand: 14.12.2023¹

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW ERS HFA 41 n.F.) verabschiedet.

Der Entwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Im Einklang mit IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.) (Stand: 28.09.2022) kann der Entwurf im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Berufsangehörigen berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung nicht entgegensteht. Der FAB hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung des IDW ERS HFA 41 n.F. auszusprechen: Der FAB hat eine solche Empfehlung in Anbetracht dessen ausgesprochen, dass Formwechsel, denen ein nach dem 28.02.2023 gefasster Formwechselbeschluss zugrunde liegt, bereits nach dem Regime des UmwG i.d.F. des UmRUG abzuwickeln sind (vgl. Artikel 25 Abs. 1 UmRUG i.V.m. § 355 Abs. 1 UmwG) und für deren bilanzielle Abbildung schon vor der Verabschiedung der finalen Neufassung dieser Verlautbarung Hilfestellung gegeben werden soll.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	2
2.	Grundkonzeption des Formwechsels	2
3.	Kapitalfestsetzung und -aufbringung beim Formwechsel.....	3
3.1.	Personenhandelsgesellschaft in Kapitalgesellschaft	3
3.2.	Kapitalgesellschaft in Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform	6

¹ Vorbereitet von der Arbeitsgruppe „Umwandlungsrecht“. Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 06.09.2012. Überarbeitung insb. zur Berücksichtigung der Änderungen und Ergänzungen des UmwG durch das UmRUG (BGBl. I Nr. 51 vom 28.02.2023) vorbereitet von der Arbeitsgruppe „Umwandlungsrecht“; verabschiedet als Entwurf vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) am 14.12.2023.

3.2.1.	Formwechsel einer GmbH in eine AG.....	6
3.2.2.	Formwechsel einer AG in eine GmbH.....	7
3.2.3.	Formwechsel einer AG in eine SE und umgekehrt.....	7
3.3.	Kapitalgesellschaft in Personenhandelsgesellschaft	7
4.	Rechnungslegung des Rechtsträgers neuer Rechtsform bei innerstaatlichem Formwechsel.....	8
4.1.	Grundsätze	8
4.2.	Personenhandelsgesellschaft in Kapitalgesellschaft	9
4.3.	Kapitalgesellschaft in Personenhandelsgesellschaft	10
4.4.	Abfindungen an widersprechende Anteilsinhaber beim Formwechsel von Kapitalgesellschaft in Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform	11
5.	Besonderheiten der Rechnungslegung bei grenzüberschreitendem Formwechsel.....	11
5.1.	Charakter des grenzüberschreitenden Formwechsels.....	11
5.2.	Hereinformwechsel	11
5.3.	Hinausformwechsel.....	14
6.	Rechnungslegung der Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers....	16
6.1.	Innerstaatlicher Formwechsel.....	16
6.2.	Grenzüberschreitender Formwechsel.....	17

1. Vorbemerkungen

- 1 Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind Fragen der handelsrechtlichen Bilanzierung bei einem umwandlungsrechtlichen Formwechsel von Personenhandels- gesellschaften und Kapitalgesellschaften. Besonderheiten eines Formwechsels von Rechts- trägern anderer Rechtsformen sowie Besonderheiten eines Statuswechsels (Formwechsel au- ßerhalb des Umwandlungsgesetzes einer Personengesellschaft in eine Personengesellschaft anderer Rechtsform) i.S. der § 707c BGB, § 106 ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB werden nicht behandelt. Neben dem innerstaatlichen Formwechsel werden auch besondere Bilanzierungs- fragen anlässlich eines grenzüberschreitenden (Herein- und Hinaus-)Formwechsels einer Ka- pitalgesellschaft innerhalb der EU oder des EWR adressiert.
- 2 Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ersetzt die *IDW Stellungnahme zur Rech- nungslegung: Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresab- schluss (IDW RS HFA 41)* i.d.F. vom 06.09.2012 und gilt für Formwechsel, denen ein nach dem 31.07.2024 gefasster Formwechselbeschluss zugrunde liegt.²

2. Grundkonzeption des Formwechsels

- 3 Durch einen Formwechsel kann ein Rechtsträger eine andere Rechtsform erhalten (§ 190 Abs. 1 UmwG). Gemäß § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG besteht der formwechselnde Rechtsträger

² Eine frühere Anwendung dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist zulässig, sofern die darin enthal- tenen Regelungen vollständig beachtet werden; vgl. *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungs- grundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.)* (Stand: 28.09.2022), Tz. 19 Satz 2.

mit Wirksamwerden des Formwechsels durch Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister in der neuen Rechtsform weiter; im Falle eines grenzüberschreitenden Hinausformwechsels gilt dies ab dem nach dem Recht des Zuzugsstaats maßgeblichen Zeitpunkt. Es ändern sich lediglich das Rechtskleid des formwechselnden Rechtsträgers und die für ihn maßgeblichen Rechtsvorschriften (im Falle eines grenzüberschreitenden Formwechsels das Bilanzstatut). Der Formwechsel unterscheidet sich damit grundlegend von den anderen Arten der Umwandlung. So besteht handelsrechtlich anlässlich eines Formwechsels keine Pflicht, gesonderte Bilanzen aufzustellen, weil kein Vermögensübergang von einem auf einen anderen Rechtsträger stattfindet (vgl. Tz. 25). Anders als in Verschmelzungs- und Spaltungsfällen und anders als im Umwandlungssteuerrecht gibt es zivil-/handelsrechtlich beim Formwechsel keine Möglichkeit zu einer Rückbeziehung i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 6 bzw. § 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG bzw. des § 2 UmwStG.

- 4 Der Verweis auf die Anwendung der für die neue Rechtsform geltenden Gründungsvorschriften (§ 197 UmwG) sowie die vorgeschriebene Prüfung der Kapitalaufbringung beim Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft (§ 220 Abs. 1 UmwG) stellen sicher, dass über den innerstaatlichen Formwechsel rechtsformspezifische Anforderungen des Gesellschaftsrechts nicht umgangen werden können. Dies gilt gleichermaßen über § 333 Abs. 2 Nr. 1 und 2 i.V.m. § 197 und § 245 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 220 Abs. 1 UmwG für den grenzüberschreitenden Hereinformwechsel; ferner sieht § 345 Abs. 3 UmwG vor, dass sich die Prüfung der Eintragungsvoraussetzungen durch das zuständige inländische Gericht insb. darauf erstreckt, ob die Vorschriften zur Gründung der Kapitalgesellschaft neuer inländischer Rechtsform eingehalten worden sind.
- 5 Die gesetzlich geregelte Konzeption des Formwechsels, wonach die Identität des bilanzierenden Kaufmanns i.S. der §§ 238 und 242 HGB durch den Formwechsel unberührt bleibt, verlangt nach allgemeinen Bilanzierungsregeln grundsätzlich³ die Fortführung der Buchwerte des formwechselnden Rechtsträgers. Da keine Vermögensübertragung stattfindet, ist der Rechtsträger neuer Rechtsform bilanziell grundsätzlich weiter an die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebunden. Mangels Anschaffungsvorgang ist für eine Anwendung des § 24 UmwG kein Raum.

3. Kapitalfestsetzung und -aufbringung beim Formwechsel

3.1. Personenhandelsgesellschaft in Kapitalgesellschaft

- 6 Die Höhe des zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Formwechsels durch Eintragung in das Handelsregister (Formwechselzeitpunkt) vorhandenen bilanziellen Eigenkapitals (einschließlich eines bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen unterjährigen Ergebnisses) einer Personenhandelsgesellschaft⁴ wird durch den Formwechsel nicht berührt; das Eigenkapital wird in seiner Summe zu Eigenkapital der Kapitalgesellschaft. Die individuellen Kapitalkonten verlieren ihre Bedeutung. Allerdings besteht vor dem Formwechsel die Möglichkeit, das bilanzielle

³ Ausnahmen vom Gebot zur Fortführung der Buchwerte können im Fall von grenzüberschreitenden Formwechseln bestehen; vgl. hierzu Abschn. 5.

⁴ Vgl. zur inhaltlichen Abgrenzung des bilanziellen Eigenkapitals *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7 n.F.)* (Stand: 30.11.2017), Tz. 13 bis 15.

Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft durch Einlagen oder Entnahmen im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Regelungen zu ändern.

- 7 Im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung der Kapitalgesellschaft ist das Stamm- bzw. Grundkapital festzusetzen (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG, § 23 Abs. 3 Nr. 3 AktG). Übersteigt das bilanzielle Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft das festgesetzte Stamm- bzw. Grundkapital, ist der übersteigende Betrag den weiteren Eigenkapitalposten nach §§ 272 Abs. 2 ff., 266 Abs. 3 A. HGB zuzuordnen.

Das der Personenhandelsgesellschaft durch Gesellschaftereinlagen zugeführte Eigenkapital ist daher zunächst dem festgesetzten Stamm- bzw. Grundkapital zuzuordnen. Der verbleibende Betrag der Gesellschaftereinlagen ist grundsätzlich in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 HGB einzustellen. Da der Formwechsel nicht mit der Ausgabe von Anteilen i.S. des § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB verbunden ist und für die Kapitalkonten bisher keine Bindung zugunsten der Gesellschaftsgläubiger bestand, erfolgt die Einstellung grundsätzlich in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Davon abweichend kann der Formwechselbeschluss eine (teilweise) Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB bestimmen, um bspw. bei einer AG das gesetzliche Reservekapital (§ 150 Abs. 1 und 2 AktG) darzustellen.

Soweit im Reinvermögen, das das festgesetzte gezeichnete Kapital übersteigt, nachweislich thesaurierte Gewinne enthalten sind, ist es sachgerecht, diese in die anderen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB einzustellen. Das gilt auch für solche erwirtschaftete positive Jahresergebnisse, die einer sog. gesamthänderisch gebundenen Rücklage zugewiesen worden sind.

Ein bis zum Formwechselzeitpunkt entstandenes unterjähriges Ergebnis mündet in das Jahresergebnis des Rechtsträgers neuer Rechtsform.

- 8 Beim Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sind die Gründungsvorschriften für die GmbH bzw. AG, mithin auch die Vorschriften zur Kapitalaufbringung, anzuwenden (§ 197 UmwG). Nach § 220 Abs. 1 UmwG ist der Nachweis zu erbringen, dass der im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung festgesetzte Stamm- bzw. Grundkapitalbetrag durch das Reinvermögen des formwechselnden Rechtsträgers im Zeitpunkt der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister gedeckt ist. Kann der geforderte Kapitalaufbringungsnachweis nicht erbracht werden, ist eine Eintragung des Formwechsels in das Handelsregister nicht zulässig.
- 9 Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Regelung dazu, ob die Vermögensgegenstände und die Schulden des formwechselnden Rechtsträgers für den Nachweis der Kapitalaufbringung mit dem handelsrechtlichen Buchwert oder dem Zeitwert zu bewerten sind. Da der Formwechsel nach der gesetzlichen Konzeption mit einer Sachgründung vergleichbar und mit einer Prüfung verbunden ist, ob die Deckung des gezeichneten Kapitals real besteht, ist auf die Zeit-

werte – als Wertobergrenze – abzustellen. Bei einem Formwechsel ist Gegenstand des sacheinlageähnlichen Vorgangs regelmäßig ein Unternehmen. Der Zeitwert des Unternehmens ist nach den Grundsätzen des *IDW S 1 i.d.F. 2008*⁵ i.V.m. *IDW RS HFA 10*⁶ zu ermitteln.

- 10 Ausstehende Einlagen der Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers sind – auch soweit diese noch nicht eingefordert sind – in den Nachweis der Kapitalaufbringung einzubeziehen. Soweit es sich um ausstehende Sacheinlagen handelt, ist das Gebot der vollständigen Bewirkung von Sacheinlagen (§ 7 Abs. 3 GmbHG, § 36a Abs. 2 Satz 1 AktG) zu beachten, sodass entsprechende Verpflichtungen der Anteilsinhaber von diesen noch vor der Anmeldung zur Eintragung des Formwechsels in das Handelsregister zu erfüllen sind.
- 11 Sind die Kosten des Formwechsels nach dem Formwechselbeschluss von dem formwechselnden Rechtsträger und nicht von dessen Anteilsinhabern zu tragen, so sind diese Kosten bei der Werthaltigkeitsprüfung nach § 220 Abs. 1 UmwG entsprechend den bei der Gründung geltenden Regeln nicht in Abzug zu bringen. Die vom formwechselnden Rechtsträger getragenen Formwechselkosten führen bei diesem zu Aufwand.
- 12 Bei einem Formwechsel in eine GmbH wird das Registergericht regelmäßig einen Nachweis über die Kapitalaufbringung verlangen, der üblicherweise durch eine Werthaltigkeits-/Kapitaldeckungsbescheinigung eines Sachverständigen erbracht wird. Bei einem Formwechsel in eine AG erfolgt die Prüfung der Kapitalaufbringung durch den gerichtlich zu bestellenden Gründungs-/Formwechselprüfer.
- 13 Die Fortführung der Buchwerte der Vermögensgegenstände und Schulden beim Formwechsel kann zur Folge haben, dass das buchmäßige Reinvermögen in der Bilanz des Rechtsträgers neuer Rechtsform trotz erbrachtem Kapitalaufbringungsnachweis (materielle Kapitalaufbringung zu Zeitwerten) nicht ausreicht, um das im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung festgesetzte Stamm- bzw. Grundkapital der Gesellschaft bilanziell zu decken. Ein negativer Unterschiedsbetrag (d.h. der Betrag der buchmäßigen Unterbilanz) ist, soweit er durch Verluste der Personenhandelsgesellschaft entstanden ist, als Verlustvortrag, andernfalls in einem gesonderten Abzugsposten innerhalb des bilanziellen Eigenkapitals (bspw. als „Fehlbetrag zum festgesetzten Stammkapital“) auszuweisen. Es ist sachgerecht, diesen Fehlbetrag (Abzugsposten) in der Folgezeit wie einen Verlustvortrag auszugleichen. Die Deckung eines solchen Fehlbetrags durch Aktivierung von Einlageforderungen kommt nicht in Betracht; da das Stamm- bzw. Grundkapital der Gesellschaft durch den Zeitwert des Reinvermögens des formwechselnden Rechtsträgers im Zeitpunkt der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung gedeckt sein muss (vgl. Tz. 8) und die Anteilsinhaber insofern ihre Einlagen voll (§ 220 Abs. 1 UmwG) erbracht haben, bestehen Forderungen auf Einlageleistungen nicht. Eine Gläubigergefährdung ist durch den Ausweis des Verlustvotrags bzw. gesonderten Abzugspostens nicht gegeben, wenn das festgesetzte Stamm- bzw. Grundkapital zum Formwechselzeitpunkt zu Zeitwerten gedeckt ist (§ 220 Abs. 1 UmwG) und der Fehlbetrag wie ein Verlustvortrag durch künftige Jahresüberschüsse ausgeglichen wird. Aus dem gleichen Grund tritt eine Differenzhaftung (§ 9 Abs. 1 GmbHG bzw. § 188 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 36a Abs. 2 Satz 3 AktG) der

⁵ *IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i.d.F. 2008)* (Stand: 04.07.2016).

⁶ *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses (IDW RS HFA 10)* (Stand: 29.11.2012).

Anteilsinhaber selbst dann nicht ein, wenn die stillen Reserven nach dem Formwechsel untergehen sollten.

3.2. Kapitalgesellschaft in Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform

3.2.1. Formwechsel einer GmbH in eine AG

- 14 Bei einem Formwechsel einer GmbH in eine AG wird nach § 247 Abs. 1 UmwG das bisherige Stammkapital der formwechselnden GmbH zum Grundkapital der AG. Bei der GmbH ausgewiesene Kapital- und Gewinnrücklagen werden von der AG fortgeführt. Die Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB der GmbH sind Teil des gesetzlichen Reservekapitals nach § 150 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Halbsatz 1 AktG der AG. Soweit dieses nicht in ausreichendem Maße vorhanden ist, bleibt es bei der Pflicht zur Dotierung der gesetzlichen Rücklage aus künftigen Jahresüberschüssen der AG nach § 150 Abs. 2 AktG. Der Formwechselbeschluss kann allerdings eine zusätzliche Dotierung der gesetzlichen Rücklage nach § 150 Abs. 1 AktG aus den Gewinnrücklagen oder aus der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB vorsehen.
- 15 Erreicht der im Gesellschaftsvertrag einer formwechselnden GmbH festgesetzte Betrag des Stammkapitals den nach § 7 AktG geforderten Mindestnennbetrag des Grundkapitals einer AG (§ 197 UmwG) nicht, kann die GmbH wegen § 247 Abs. 1 UmwG nur dann in eine AG umgewandelt werden, wenn das Stammkapital vor Wirksamwerden des Formwechsels entsprechend erhöht wird. Hierfür kommen eine Stammkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach § 57c GmbHG sowie eine ordentliche Kapitalerhöhung durch Gesellschaftereinlagen (§§ 55, 56 GmbHG) in Betracht.
- 16 Eine handelsrechtliche Unterbilanz der GmbH steht einem Formwechsel nicht entgegen, sofern das Stammkapital durch den Zeitwert (i.S. des *IDW S 1 i.d.F. 2008* i.V.m. *IDW RS HFA 10*) des Unternehmens der GmbH gedeckt ist.

Im Falle eines grenzüberschreitenden Hereinformwechsels ist bei der Frage, ob das festgesetzte Grundkapital der inländischen AG durch den Zeitwert des Unternehmens der formwechselnden ausländischen Kapitalgesellschaft gedeckt ist, zu berücksichtigen, dass gegenüber dem Formwechsel widersprechenden Anteilsinhabern unmittelbar vor dem Wirksamwerden des Formwechsels entstehende Barabfindungsverpflichtungen diesen Zeitwert mindern.
- 17 Im Falle eines grenzüberschreitenden Hereinformwechsels stellen sich hinsichtlich der Zuordnung des Reinvermögens des ausländischen formwechselnden Rechtsträgers zu den Eigenkapitalposten (§§ 272 Abs. 2 ff., 266 Abs. 3 A. HGB) des Rechtsträgers neuer inländischer Rechtsform vergleichbare Fragen wie im Falle eines innerstaatlichen Formwechsels einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Soweit in der neu festzustellenden Satzung der inländischen AG oder im Formwechselbeschluss über die Festsetzung der Ziffer des Grundkapitals sowie über eine Dotierung des gesetzlichen Reservefonds (§ 150 AktG) hinaus keine Festlegungen getroffen sind, sollte die Zuordnung der in Tz. 7 beschriebenen Vorgehensweise folgen.
- 18 Die Kapitalaufbringung wird in einem Bericht über die Gründungs-/Formwechselprüfung nachgewiesen (§ 245 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 220 Abs. 1 UmwG).

3.2.2. Formwechsel einer AG in eine GmbH

- 19 Die in Abschn. 3.2.1. genannten Grundsätze für den Formwechsel einer GmbH in eine AG gelten hinsichtlich der Kapitalfestsetzung entsprechend für den Formwechsel einer AG in eine GmbH. Eine bei der formwechselnden AG nach § 150 Abs. 1 AktG dotierte gesetzliche Rücklage ist bei der GmbH in die anderen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 Satz 2 HGB umzugliedern. In Betracht kommt auch die Dotierung satzungsmäßiger Rücklagen nach § 272 Abs. 3 Satz 2 HGB.
- 20 Wird vom Registergericht ein Nachweis für die Kapitalaufbringung verlangt, wird dieser üblicherweise durch eine Werthaltigkeits-/Kapitaldeckungsbescheinigung eines Sachverständigen erbracht.

3.2.3. Formwechsel einer AG in eine SE und umgekehrt

- 21 Unter den Voraussetzungen des Artikels 2 Abs. 4 i.V.m. Artikel 37 SE-VO kann eine AG, die ihren satzungsmäßigen Sitz und ihre Hauptverwaltung in der EU hat, formwechselnd in eine SE umgewandelt („gegründet“) werden. Hinsichtlich der Festsetzung des gezeichneten Kapitals der SE ist das im Vergleich zur deutschen AG höhere Mindestgrundkapital (Artikel 4 Abs. 2 SE-VO) zu beachten. Bei der Kapitalaufbringung gilt die Besonderheit nach Artikel 37 Abs. 6 SE-VO. Im Übrigen gelten gemäß Artikel 9 Abs. 1 Buchst. c ii SE-VO die Vorschriften, die auf eine deutsche AG Anwendung finden würden.
- 22 Unter den dort genannten Voraussetzungen kann eine SE gemäß Artikel 66 Abs. 1 SE-VO formwechselnd in eine (deutsche) AG umgewandelt werden. Die in Abschn. 3.2.1. genannten Grundsätze gelten hinsichtlich der Kapitalfestsetzung und Kapitalaufbringung mit der Ausnahme entsprechend, dass an die Stelle der Gründungsprüfung die Kapitaldeckungsprüfung nach Artikel 66 Abs. 5 SE-VO tritt.

3.3. Kapitalgesellschaft in Personenhandelsgesellschaft

- 23 Bei einem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft entfällt fortan die Pflicht, das Eigenkapital nach § 272 HGB zu gliedern. Eine Personenhandelsgesellschaft nach § 264a Abs. 1 HGB hat ihr Eigenkapital nach § 264c Abs. 2 HGB zu gliedern. Nach dieser Vorschrift treten an die Stelle des Stamm- bzw. Grundkapitals des formwechselnden Rechtsträgers die Kapitalanteile (Pflichteinlage) der Anteilsinhaber, wobei die Kapitalanteile der Kommanditisten gesondert von den Kapitalanteilen der persönlich haftenden Gesellschafter auszuweisen sind (§ 264c Abs. 2 Satz 2 und 6 HGB). Die betragsmäßig festzusetzenden Pflichteinlagen brauchen in der Summe nicht dem Stamm- bzw. Grundkapital des formwechselnden Rechtsträgers zu entsprechen. Über die Zuordnung der weiteren Eigenkapitalbestandteile auf verschiedene Kategorien von Gesellschafterkonten (Eigen- und Fremdkapitalkonten) entscheiden die Anteilsinhaber im Formwechselbeschluss.
- 24 Ein Nachweis der Aufbringung der Pflichteinlagen gegenüber dem Registergericht bei Anmeldung der Eintragung des Formwechsels in das Handelsregister ist nicht erforderlich. Im Falle von Personenhandelsgesellschaften gibt es kein garantiertes Haftkapital und folglich kein gesetzlich bestimmtes Kapitalaufbringungsgebot.

4. Rechnungslegung des Rechtsträgers neuer Rechtsform bei innerstaatlichem Formwechsel

4.1. Grundsätze

- 25 Mit Eintragung der neuen Rechtsform in das Handelsregister wird der Formwechsel wirksam (§ 202 UmwG). Der formwechselnde Rechtsträger besteht in der in dem Formwechselbeschluss bestimmten neuen Rechtsform weiter (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Ab dem Tag der Eintragung sind die bilanzrechtlichen Vorschriften zu beachten, die für die neue Rechtsform gelten. Aufgrund der unveränderten Identität des formwechselnden Rechtsträgers brauchen handelsrechtlich keine gesonderten „externen“ Bilanzen aufgestellt zu werden (vgl. Tz. 3).
- 26 Ein Formwechsel rechtfertigt nur insoweit Durchbrechungen der Grundsätze der Ansatz- (§ 246 Abs. 3 HGB), der Bewertungs- (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und der Ausweisstetigkeit (§ 265 Abs. 1 Satz 1 HGB), als für die neue Rechtsform abweichende Ansatz-, Bewertungs- oder Ausweismethoden angewandt werden müssen oder dürfen.⁷ Etwaige Anpassungen der bisherigen Buchwerte, die aus Änderungen der Ansatz- und Bewertungsmethoden resultieren, sind erfolgswirksam zu erfassen.
- 27 Wird ein Formwechsel erst nach dem Abschlussstichtag in das Handelsregister eingetragen, bestimmt sich die Pflicht zur Rechnungslegung sowie grundsätzlich auch die Pflicht zur Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts nach den Vorschriften, die für die Rechtsform des formwechselnden Rechtsträgers am Abschlussstichtag maßgeblich waren. Die Pflichten sind von den zuständigen Organen des Rechtsträgers neuer Rechtsform zu erfüllen. Dies gilt auch für die Unterzeichnung des Jahresabschlusses. Aus Gründen der Klarheit ist im Jahresabschluss nach § 264 Abs. 1a Satz 1 HGB (ggf. analog) sowohl die (ggf. anlässlich des Formwechsels geänderte) Firma mit dem neuen Rechtsformzusatz als auch die Firma mit dem alten Rechtsformzusatz anzugeben; ferner empfiehlt es sich, das Datum des Wirksamwerdens des Formwechsels mitanzugeben (z.B. „seit [Datum] [Firma mit neuem Rechtsformzusatz]“ bzw. „bis [Datum] [Firma mit altem Rechtsformzusatz]“).
- 28 Eine zum Abschlussstichtag bestehende Prüfungspflicht wird durch den nach dem Stichtag wirksam werdenden Formwechsel nicht rückwirkend aufgehoben und umgekehrt. Gleiches gilt für die Offenlegungspflichten. Eine Erweiterung oder Einschränkung der Pflichten tritt durch den Formwechsel nach dem Abschlussstichtag nicht ein. In den Fällen eines nach dem Abschlussstichtag wirksam werdenden Formwechsels von einer Rechtsform, die grundsätzlich den Prüfungs- und Offenlegungspflichten unterliegt, in eine Rechtsform, für die diese Pflichten nicht gelten (von einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft, die nicht in den Anwendungsbereich des § 264a Abs. 1 HGB fällt), entfallen die zum Zeitpunkt der Eintragung des Formwechsels in das Handelsregister noch nicht erfüllten Prüfungs- und Offenlegungspflichten zwar nicht rückwirkend, aber doch ex nunc auch mit Wirkung für den früheren Abschluss, sodass dessen Prüfung bzw. Offenlegung nicht mehr erfolgen muss.⁸
- 29 Hinsichtlich einer zum Abschlussstichtag bestehenden Konzernrechnungslegungspflicht nach den §§ 290 ff. HGB erscheint es vertretbar, die Ratio der Tz. 28 entsprechend anzuwenden,

⁷ Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 38) (Stand: 10.06.2011), Tz. 15.

⁸ Vgl. IDW RS HFA 7 n.F., Tz. 4.

wenn der Rechtsträger neuer Rechtsform z.B. nur noch dem PubiG unterliegt und die Größenmerkmale des § 11 Abs. 1 PubiG nicht überschritten werden.

- 30 Demgegenüber wird der Rechtsträger neuer Rechtsform im Falle eines erst nach dem Abschlussstichtag wirksam werdenden Formwechsels einer abhängigen AG (§ 312 AktG) in eine nicht dem AktG unterliegende Rechtsform nicht von der Pflicht zur Aufstellung und Prüfung eines Abhängigkeitsberichts mit Wirkung bereits für das abgelaufene Geschäftsjahr befreit. Es entfällt durch den Formwechsel nicht rückwirkend das Bedürfnis für den mit den §§ 312, 313 AktG bezweckten (informativischen) Schutz der außenstehenden Aktionäre der abhängigen (ehemaligen) AG und nunmehrigen Gesellschafter des Rechtsträgers neuer Rechtsform (vgl. § 317 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 AktG) mit Blick auf die getroffenen oder unterlassenen Rechtsgeschäfte und anderen Maßnahmen i.S. des § 312 Abs. 1 Satz 2 AktG, die dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.
- 31 Aufgrund der Identitätswahrung führt ein Formwechsel grundsätzlich nicht zu einer Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit der Vorjahreszahlen i.S. des § 265 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB.⁹ In- des kann es insb. bei einem Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft (außerhalb des § 264a HGB) in eine Kapitalgesellschaft wegen rechtsformspezifischer Bilanz- und GuV-Gliederungsvorgaben geboten sein, die Vorjahresposten entsprechend den neuen Vorgaben umzugliedern und die Umgliederung im Anhang zu erläutern.

4.2. Personenhandelsgesellschaft in Kapitalgesellschaft

- 32 Die Gesellschaft in der neuen Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat die Buchwerte der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten der Personenhandelsgesellschaft grundsätzlich fortzuführen. Diese Buchwertfortführung ergibt sich aus der Identität des Rechtsträgers zwischen der Personenhandelsgesellschaft als alter und der Kapitalgesellschaft als neuer Rechtsform (vgl. Tz. 5).
- 33 Neben einer Veränderung der Eigenkapitalzusammensetzung (vgl. Tz. 6 bis 13) können sich Unterschiede in der Rechnungslegung nach dem Formwechsel ergeben, sofern der formwechselnde Rechtsträger keine Personenhandelsgesellschaft nach § 264a Abs. 1 HGB war und damit erstmals die §§ 264 bis 289f HGB für Kapitalgesellschaften anzuwenden hat.
- 34 Die Kapitalgesellschaft hat erstmals latente Steuern nach § 274 HGB zu bilanzieren, sofern sie nicht klein i.S. des § 267 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 HGB und damit gemäß § 274a Nr. 4 HGB von der Anwendung des § 274 HGB befreit ist. Daher sind insb. quasi-permanente Differenzen erstmalig in die Ermittlung latenter Steuern einzubeziehen. Ein daraus resultierender latenter Steueraufwand oder -ertrag ist erfolgswirksam zu erfassen. Bei der Personenhandelsgesellschaft bestehende Rückstellungen für passive latente Steuern¹⁰ sind – im Falle eines (saldierten) Ausweises eines Überhangs passiver latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB oder im Falle eines unverrechneten Ausweises aktiver und passiver latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB – in den Bilanzposten „Passive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 3 E. HGB) und ggf. „Aktive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 2 D. HGB) umzugliedern.

⁹ Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 39)* (Stand: 25.11.2011), Tz. 6.

¹⁰ Vgl. *IDW RS HFA 7 n.F.*, Tz. 26.

- 35 Hat die Personenhandelsgesellschaft außerplanmäßige Abschreibungen nach §§ 253 Abs. 4, 254 HGB i.d.F. vor Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG; im Folgenden: HGB a.F.)¹¹ vorgenommen, die in Ausübung des Wahlrechts nach Artikel 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB fortgeführt wurden, müssen diese nach einem Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft nicht rückgängig gemacht werden. Dies gilt auch, wenn die Kapitalgesellschaft die außerplanmäßigen Abschreibungen gemäß § 279 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB a.F. nicht hätte vornehmen dürfen.
- 36 Hinsichtlich der Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sind von der Kapitalgesellschaft die Vorgaben nach §§ 266 und 275 HGB zu beachten.
- 37 Scheiden Anteilsinhaber der Personenhandelsgesellschaft, die gegen den Formwechselbeschluss Widerspruch erklärt haben, nach dem Vollzug des Formwechsels gegen angemessene Barabfindung aus der Kapitalgesellschaft als Rechtsträger neuer Rechtsform aus (§ 207 UmwG), kommt es zum Erwerb eigener Anteile, deren bilanzielle Behandlung sich nach § 272 Abs. 1a HGB richtet.¹²

4.3. Kapitalgesellschaft in Personenhandelsgesellschaft

- 38 Nach einem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft, die nicht in den Anwendungsbereich des § 264a Abs. 1 HGB fällt, dürfen die strengeren Rechnungslegungsvorschriften der §§ 264 bis 289 HGB – auch teilweise – weiterhin angewandt werden. Es empfiehlt sich, in einem Anhang nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB (analog) zu erläutern, inwieweit hiervon Gebrauch gemacht worden ist. Zur Festsetzung der Eigenkapitalposten vgl. Tz. 23.
- 39 Bilanzierte latente Steuern können erfolgswirksam aufzulösen sein, soweit die Steuerlatenz entfallen ist (z.B. die Körperschaftsteuer betreffend). Sofern es sich nicht um eine Personenhandelsgesellschaft nach § 264a Abs. 1 HGB handelt und § 274 HGB nicht freiwillig angewandt wird, sind Rückstellungen für passive latente Steuern anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt sind. Bei der Bilanzierung von Rückstellungen für passive latente Steuern nach § 249 HGB sind aufrechenbare aktive Latenzen und Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen rückstellungsmindernd zu berücksichtigen.¹³
- 40 Körperschaftsteuerrückstellungen sind bei der Personenhandelsgesellschaft fortzuführen, solange die Steuerschuld noch besteht.
- 41 Eine infolge der sog. Nachversteuerung offener Rücklagen nach § 7 UmwStG entstehende Kapitalertragsteuerschuld ist als Entnahme aus dem Rechtsträger zu erfassen.
- 42 Für die handelsbilanzielle Behandlung von Barabfindungen nach § 207 UmwG, die die Personenhandelsgesellschaft nach dem Vollzug des Formwechsels an Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers alter Rechtsform (Kapitalgesellschaft) leistet, die gegen den

¹¹ BGBl. I 2009 S. 1102.

¹² Beim Erwerb der eigenen Anteile sind die Kapitalerhaltungsvorschriften des § 30 GmbHG bzw. des § 57 AktG zu beachten.

¹³ Vgl. IDW RS HFA 7 n.F., Tz. 27.

Formwechselbeschluss Widerspruch erklärt haben, gelten die Ausführungen in *IDW RS HFA 7 n.F.*, Tz. 58a ff., entsprechend.

4.4. Abfindungen an widersprechende Anteilsinhaber beim Formwechsel von Kapitalgesellschaft in Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform

- 43 Für die Behandlung von Barabfindungen nach § 207 UmwG, die die Kapitalgesellschaft neuer Rechtsform nach dem Vollzug des Formwechsels an dem Formwechselbeschluss widersprechende Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft alter Rechtsform leistet, gelten die Ausführungen zum Erwerb eigener Anteile in Tz. 37 entsprechend.

5. Besonderheiten der Rechnungslegung bei grenzüberschreitendem Formwechsel

5.1. Charakter des grenzüberschreitenden Formwechsels

- 44 Ein grenzüberschreitender Formwechsel i.S. des UmwG ist nach § 333 Abs. 1 UmwG der Wechsel eines nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Vertragsstaats (Wegzugsstaat) gegründeten Rechtsträgers in eine Rechtsform nach dem Recht eines anderen EU-Mitgliedstaats oder eines anderen EWR-Vertragsstaats (Zuzugsstaat) unter Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes in diesen Staat. Formwechselnde Rechtsträger und Rechtsträger neuer Rechtsform können nach § 334 Satz 1 UmwG nur Kapitalgesellschaften mit einer in Anhang II zur Richtlinie (EU) 2017/1132 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts, in der jeweils geltenden Fassung, genannten Rechtsform sein, die nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder eines anderen EWR-Vertragsstaats gegründet worden sind und die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem EU-Mitgliedstaat oder einem anderen EWR-Vertragsstaat haben. Nach Wirksamwerden des Formwechsels unterliegt der Rechtsträger fortan dem Recht (u.a. dem Bilanzstatut) des Zuzugsstaats. Ob im Zuge des Formwechsels neben dem satzungsmäßigen Sitz auch der Verwaltungssitz des Rechtsträgers vom EU-/EWR-Ausland ins Inland oder umgekehrt verlegt wird oder sich der Ort des Verwaltungssitzes nicht verändert, ist für die Einstufung des Formwechsels als grenzüberschreitenden Formwechsel unmaßgeblich.
- 45 Wird der satzungsmäßige Sitz vom EU-/EWR-Ausland ins Inland verlegt, liegt ein Hereinformwechsel, im umgekehrten Fall ein Hinausformwechsel vor.
- 46 Das Wirksamwerden des Formwechsels führt auch im grenzüberschreitenden Kontext nicht zur Beendigung des laufenden und nicht zum Beginn eines neuen Geschäftsjahres des Rechtsträgers.

5.2. Hereinformwechsel

- 47 Ungeachtet des Umstands, dass wegen des identitätswahrenden Charakters auch des grenzüberschreitenden Formwechsels aus diesem Anlass rein rechtlich keine (externe) Schlussbilanz des formwechselnden Rechtsträgers nach dem ausländischen Bilanzstatut und keine (externe) Eröffnungsbilanz des Rechtsträgers neuer Rechtsform nach dem inländischen Bilanzstatut aufgestellt zu werden brauchen (siehe auch Tz. 3), empfiehlt es sich, zur technischen

Umsetzung des Bilanzstatutenwechsels auf den Tag des Wirksamwerdens des Formwechsels einen Überleitungsstatus zu erstellen. Aus Praktikabilitätsgründen ist es auch als zulässig anzusehen, den Überleitungsstatus auf einen vom Formwechselzeitpunkt nur unwesentlich abweichenden vor- oder nachgelagerten Stichtag zu erstellen, vorausgesetzt, dass zwischen dem Formwechselzeitpunkt und dem Zeitpunkt, auf den der Status erstellt wird, keine wesentlichen (Rein-)Vermögensänderungen stattgefunden haben.

- 48 Aufgrund des identitätswahrenden Charakters auch des grenzüberschreitenden Formwechsels und der aus diesem Grund grundsätzlich gebotenen Fortführung der bisherigen Buchwerte der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sind solche auf Grundlage des ausländischen Bilanzstatuts angesetzte Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten des formwechselnden Rechtsträgers, die zumindest dem Grunde nach auch nach dem deutschen Bilanzstatut (HGB) angesetzt werden müssen oder angesetzt werden dürfen, in die Rechnungslegung nach deutschem Recht dem Grunde und der Höhe nach zu übernehmen. Soweit auf Grundlage des ausländischen Bilanzstatuts angesetzte Vermögensgegenstände oder Schulden des formwechselnden Rechtsträgers bereits dem Grunde nach nicht auch nach dem deutschen Bilanzstatut angesetzt werden dürfen, sind sie auszubuchen. Bis zum Formwechselzeitpunkt selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die unter Geltung des ausländischen Bilanzstatuts nicht angesetzt werden durften (Aktivierungsverbot) oder bei bestehendem Aktivierungswahlrecht nicht angesetzt worden sind, dürfen nicht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB anlässlich des Bilanzstatutenwechsels angesetzt werden.
- 49 Die nach Maßgabe des ausländischen Bilanzstatuts angesetzten Eigenkapitalposten des formwechselnden Rechtsträgers als solche werden nicht in die inländische Rechnungslegung übernommen; dies betrifft u.a. eine Neubewertungsrücklage. Vielmehr ergibt sich das Eigenkapital des Rechtsträgers neuer Rechtsform in Summe als Residuum der in das inländische Bilanzstatut überführten sonstigen Bilanzposten. Die Zuordnung von Beträgen zu den Unterpunkten des Eigenkapitals erfolgt im Rahmen der Kapitalfestsetzung nach den deutschen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen.
- 50 Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen), die bislang nach dem ausländischen Bilanzstatut mit einem niedrigeren Buchwert angesetzt sind, als dies nach § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB geboten ist, sind auf den gebotenen Wert zuzuschreiben.
- 51 Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen), die bislang nach dem ausländischen Bilanzstatut mit einem höheren Buchwert angesetzt sind, als es nach inländischem Bilanzstatut geboten ist, müssen grundsätzlich reduziert werden. Es erscheint allerdings alternativ auch vertretbar, die höheren Buchwerte unter Geltung des inländischen Bilanzstatuts so lange beizubehalten und nach allgemeinen Grundsätzen fortzuentwickeln, bis die betreffende Schuld dem Grunde nach vollständig oder teilweise auszubuchen oder ihr Buchwert zu erhöhen ist.
- 52 Es muss geprüft werden, ob der Buchwert von nach dem ausländischen Bilanzstatut aktivierten und/oder passivierten latenten Steuern bzw. eines angesetzten Überhangs aktiver oder eines Überhangs passiver latenter Steuern infolge des Bilanzstatutenwechsels anzupassen ist (z.B. wegen eines gleichzeitig erfolgenden Wechsels des Steuerregimes). Ein nach dem ausländischen Bilanzstatut (entweder wegen eines Aktivierungsverbots oder wegen der Nichtausübung eines Aktivierungswahlrechts) nicht angesetzter Überhang aktiver latenter Steuern

darf nicht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB anlässlich des Bilanzstatutenwechsels angesetzt werden.

- 53 Wurden vom formwechselnden Rechtsträger nach dem ausländischen Bilanzstatut zulässigerweise Nutzungsrechte („right-of-use assets“) an solchen Vermögenswerten aktiviert, die ihm auf der Grundlage von schuldrechtlichen oder dinglichen Verträgen zur langfristigen Nutzung überlassen wurden, ist unter Geltung des deutschen Bilanzstatuts zu prüfen, ob der Rechtsträger das wirtschaftliche Eigentum an den entsprechenden Vermögensgegenständen innehat (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB). Liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Rechtsträger, sind die betreffenden Vermögensgegenstände und die korrespondierenden Schulden jeweils mit denjenigen Werten zum Formwechselzeitpunkt einzubuchen, die sich zu diesem Zeitpunkt ergeben hätten, wenn die Nutzungsüberlassungsverhältnisse seit ihrer Begründung nach handelsbilanziellen Regeln abgebildet worden wären. Liegt das wirtschaftliche Eigentum nicht beim Rechtsträger, sind die Nutzungsrechte und die korrespondierenden Schulden auszubuchen.
- 54 Der Saldo („Anpassungssaldo“) aller im Zuge der bilanziellen Abbildung des Hereinformwechsels erfolgten Anpassungen der Buchwerte der (bislang bilanzierten oder nicht bilanzierten) Vermögensgegenstände und Schulden des ausländischen formwechselnden Rechtsträgers (d.h. Erhöhungen, Verringerungen, Ein- und Ausbuchungen) darf entweder erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung oder erfolgsneutral unmittelbar zulasten bzw. zugunsten des Eigenkapitals des inländischen Rechtsträgers neuer Rechtsform erfasst werden.
- 55 Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, ist deren planmäßige Abschreibung nach dem Formwechselzeitpunkt nach Maßgabe der Restnutzungsdauer fortzusetzen, die sich auf Grundlage des inländischen Bilanzrechts ergibt; im Regelfall dürfte diese Restnutzungsdauer nicht von der Restnutzungsdauer nach Maßgabe des ausländischen (nach EU-/EWR-Recht harmonisierten) Bilanzrechts abweichen.
- 56 Nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB ist im Anhang des Jahresabschlusses des Rechtsträgers neuer inländischer Rechtsform für das Geschäftsjahr, in das der Formwechselzeitpunkt fällt, unter bilanzpostenbezogener Aufgliederung der Einzelanpassungsbeträge anzugeben, ob der Anpassungssaldo i.S. der Tz. 54 erfolgswirksam oder erfolgsneutral erfasst wurde.
- 57 Im Falle eines unter(geschäfts)jährig wirksam werdenden Formwechsels (Regelfall) sind im ersten nach dem deutschen Bilanzstatut aufzustellenden Abschluss als Vorjahreszahlen die tatsächlichen, auf Grundlage des ausländischen Bilanzstatuts ermittelten Zahlen zum letzten Abschlussstichtag anzugeben. Bei nicht gegebener Vergleichbarkeit der (unangepassten) Vorjahreszahlen mit den Zahlen des Berichtsjahres ist § 265 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB zu beachten.
- 58 Sofern die Rechnungslegung des ausländischen formwechselnden Rechtsträgers auf fremde Währung lautete, sind sämtliche Abschlussposten mit dem Devisenkassamittelkurs am Tag des Wirksamwerdens des Formwechsels in Euro umzurechnen (lineare Transformation). Dieser Kurs ist auch für die Umrechnung historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten und kumulierter Abschreibungen im Anlagenspiegel anzuwenden. Die Umrechnung der Vorjahreszahlen (vgl. Tz. 57) erfolgt mit dem Devisenkassamittelkurs am Stichtag des Vorjahresabschlusses.

- 59 Ab dem Wirksamwerden des Formwechsels unterliegt der Rechtsträger (Kapitalgesellschaft) neuer inländischer Rechtsform auch den handelsrechtlichen Ausschüttungssperren (§ 253 Abs. 6 Satz 2 und § 268 Abs. 8 HGB). Bei der Ermittlung der ausschüttungsgesperren Beträge ist von den nach ausländischem Bilanzrecht ermittelten übernommenen und ggf. an das HGB-Bilanzrecht angepassten auf den Abschlussstichtag fortgeschriebenen Buchwerten auszugehen.
- 60 Soweit im Falle eines unter(geschäfts)jährig wirksam werdenden Hereinformwechsels (Regel-fall) zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Formwechsels nach dem Bilanzstatut des Wegzugsstaats bestehende Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten bezüglich solcher Abschlüsse noch nicht erfüllt worden sind, die sich auf einen davorliegenden Stichtag beziehen, sind diese Pflichten von den nach Maßgabe des deutschen Gesellschaftsrechts zuständigen Organen des Rechtsträgers neuer inländischer Rechtsform zu erfüllen; dies kann auch die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung des Rechtsträgers neuer Rechtsform für die Feststellung des noch nach Maßgabe des ausländischen Bilanzstatuts aufgestellten Jahresabschlusses umfassen.
- 61 Konzeptionell stimmig wäre es, wenn Abschlüsse i.S. der Tz. 60 (nur) nach Maßgabe des Offenlegungsrechts des Wegzugsstaats offengelegt werden würden. Aufgrund des Wortlauts des § 325 HGB und des Umstands, dass der Rechtsträger nach dem Wirksamwerden des Formwechsels uneingeschränkt dem deutschen Recht unterliegt, kann indes nicht ausgeschlossen werden, dass auch das Bundesamt für Justiz als zuständige deutsche Behörde eine Offenlegung dieser Abschlüsse im inländischen Unternehmensregister verlangt. Bis zur Beseitigung dieser Rechtsunsicherheit empfiehlt es sich, solche Abschlüsse (ggf. zusätzlich) der das inländische Unternehmensregister führenden Stelle zur Offenlegung nach § 325 HGB zu übermitteln. Es empfiehlt sich ferner, die Rechnungslegungsunterlagen in analoger Anwendung von § 264 Abs. 3 Satz 3 HGB in deutscher oder in englischer Sprache offenzulegen.
- 62 Scheiden Anteilsinhaber anlässlich eines Hereinformwechsels unmittelbar im Zeitpunkt vor dessen Wirksamwerden gegen angemessene Barabfindung aus dem Rechtsträger aus, ist das Entstehen der entsprechenden Verbindlichkeiten als integraler Bestandteil des Formwechsels anzusehen. Die Verbindlichkeiten mindern erfolgsneutral das bilanzielle Reinvermögen (Eigenkapital) des formwechselnden Rechtsträgers ausländischer Rechtsform. Ein Erwerb eigener Anteile erfolgt beim inländischen Rechtsträger neuer Rechtsform insoweit nicht (zur abweichenden Situation beim innerstaatlichen Formwechsel vgl. Tz. 37 und 43).

5.3. Hinausformwechsel

- 63 Für den hinausformwechselnden Rechtsträger besteht keine Pflicht, auf den Zeitpunkt unmittelbar vor Wirksamwerden des Formwechsels eine (externe) Schlussbilanz nach deutschem Bilanzrecht aufzustellen.
- 64 Die Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Rechtsträgers neuer Rechtsform bestimmen sich ab dem Wirksamwerden des Formwechsels, das sich nach dem Recht des Zuzugsstaats richtet, fortan und in die Zukunft gerichtet nach dem Bilanzstatut dieses Staats (siehe aber Tz. 69).
- 65 Wird der Hinausformwechsel noch vor dem Ablauf des laufenden Geschäftsjahres wirksam, besteht grundsätzlich zum Abschlussstichtag kein dem inländischen Recht unterliegender

Rechtsträger mehr, der noch inländischen Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten unterliegen könnte (siehe aber Tz. 67). Wird der Hinausformwechsel demgegenüber erst nach dem Abschlussstichtag wirksam, bestand zum Abschlussstichtag noch ein dem inländischen Recht unterliegender Rechtsträger, der noch („originäre“) inländische Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten hat. Soweit diese Pflichten nicht bis zum Wirksamwerden des Formwechsels erfüllt worden sind, sind sie von den nach Maßgabe des Gesellschaftsstatuts des Zuzugsstaats zuständigen Organen des Rechtsträgers neuer ausländischer Rechtsform zu erfüllen; dies kann auch die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung des Rechtsträgers neuer Rechtsform für die Feststellung des noch nach Maßgabe des deutschen Bilanzstatuts aufgestellten Jahresabschlusses umfassen.

- 66 Hinsichtlich der Offenlegung von Abschlüssen i.S. der Tz. 65 gelten die Ausführungen und Empfehlungen der Tz. 61 entsprechend bzw. spiegelbildlich.
- 67 Das Wirksamwerden des Formwechsels richtet sich nach dem Recht des Zuzugsstaats. Daher ist es möglich, dass ein Formwechsel nach diesem Recht bereits vor der Eintragung in das dortige Register (z.B. bereits am Tag der Fassung des Formwechselbeschlusses) wirksam wird; in diesen Fällen ist die dortige Registereintragung nur deklaratorisch.
- 68 Besteht zu einem Abschlussstichtag nach dem nach dem ausländischen Recht maßgeblichen Zeitpunkt für das Wirksamwerden des Formwechsels (vgl. Tz. 67) noch ein deutscher Rechtsträger, weil dieser erst nach erfolgter Eintragung des Formwechsels in das ausländische Register und entsprechender Mitteilung an das inländische Register nach dem Abschlussstichtag aus diesem gelöscht wird, können die dann nach dem deutschen Bilanzstatut für den Abschlussstichtag noch bestehenden inländischen Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten mit Eintragung der Löschung zwar nicht rückwirkend, aber doch ex nunc auch mit Wirkung für den früheren Abschluss entfallen, sodass dessen Aufstellung, Prüfung und Offenlegung nicht mehr (zusätzlich) nach deutschem Recht erfolgen muss.

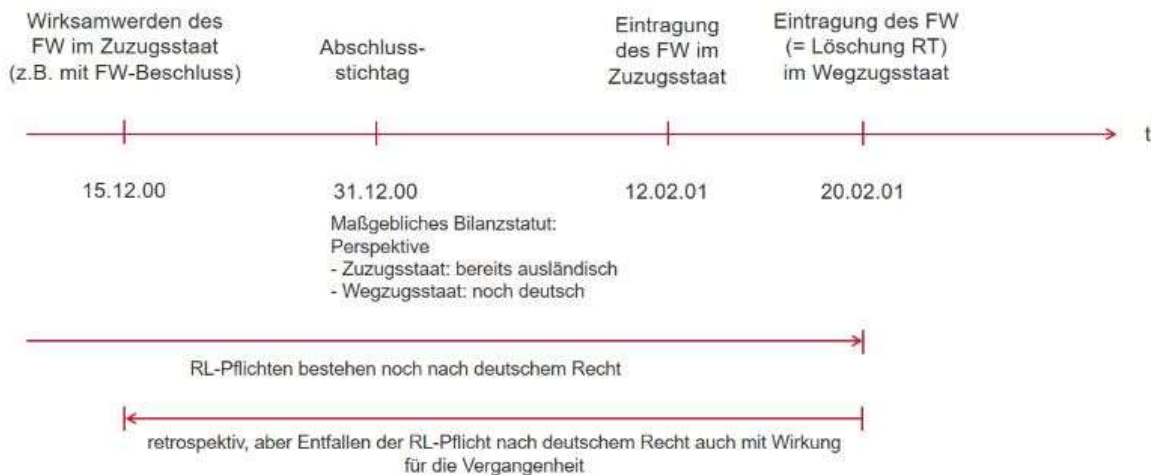


Abbildung 1: Wegfall doppelter Pflichten beim Hinausformwechsel

- 69 Ungeachtet der Anknüpfung des Bilanzstatuts an den satzungsmäßigen Sitz am Abschlussstichtag können auch im Falle der Tz. 64 nach § 325a HGB weiterhin („derivative“) Offenlegungspflichten im Inland bestehen, wenn bei isolierter Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes ins EU-/EWR-Ausland der Verwaltungssitz im Inland verbleibt.

6. Rechnungslegung der Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers

6.1. Innerstaatlicher Formwechsel

70 Die Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers bleiben im Falle eines innerstaatlichen Formwechsels nach § 202 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG an diesem Rechtsträger nach den für den Rechtsträger neuer Rechtsform geltenden Vorschriften beteiligt.¹⁴ Auf Ebene der Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers erfolgt keine Anschaffung im Wege eines Anteilstauschs. Von den Anteilsinhabern getragene Formwechselkosten dürfen aus diesem Grund auch nicht als (nachträgliche) Anschaffungsnebenkosten aktiviert werden. Folglich ist die Beteiligung an dem formwechselnden Rechtsträger grundsätzlich mit ihrem unveränderten Buchwert fortzuführen.¹⁵

71 Werden bei einem Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft Teile des bilanziellen Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft im Formwechselbeschluss auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft dem Fremdkapital zugewiesen (vgl. Tz. 23) und so (Entnahme-)Forderungen der Anteilsinhaber begründet und dadurch der innere (Ertrags-) Wert ihrer Beteiligung gemindert, ist es sachgerecht, in ihren handelsrechtlichen Jahresabschlüssen einen fiktiven mengenmäßigen Abgang der Beteiligung am formwechselnden Rechtsträger zu erfassen. Der Umfang eines solchen erfolgsneutralen Abgangs ergibt sich im Verhältnis des (Nominal-)Werts der Entnahmeforderung zum Zeitwert der Beteiligung am formwechselnden Rechtsträger vor dem Formwechsel (analog *IDW RS HFA 43*¹⁶, Tz. 33); in Höhe einer (positiven) Differenz zwischen dem Wert der Entnahmeforderung und dem Wert des Beteiligungsabgangs entsteht ein Ertrag. Ausnahmen von einer teilweise erfolgsneutralen und teilweise erfolgs-/ertragswirksamen Erfassung der Entnahmeforderung können insb. in folgenden Fällen gelten:

- Die Entnahmeforderung ist in voller Höhe ertragswirksam zu erfassen, wenn zweifelsfrei und nachweisbar feststeht, dass die Entnahme ausschließlich zulasten der während der Eigentümerstellung des Anteilsinhabers auf Ebene der formwechselnden Kapitalgesellschaft erwirtschafteten thesaurierten Ergebnisse erfolgt.
- Die Erfassung der Entnahmeforderung reduziert in voller Höhe erfolgsneutral den Buchwert der Beteiligung am formwechselnden Rechtsträger (fiktiver mengenmäßiger Abgang), wenn im Falle eines Erwerbs der Beteiligung erst kurz vor dem Vollzug des Formwechsels ein eindeutig nachweisbarer Zusammenhang zwischen dem Wert der Forderung und den für den Erwerb der Beteiligung aufgewandten Anschaffungskosten besteht.¹⁷

¹⁴ Inzwischen auch durch die Rechtsprechung (vgl. Beschluss des Kammergerichts v. 19.12.2018, 22 W 85/18) anerkannt ist, dass beim Formwechsel einer KG in eine Kapitalgesellschaft der persönlich haftende Gesellschafter (zumeist eine Komplementär-Kapitalgesellschaft), jedenfalls wenn dieser nicht am Kapital der KG beteiligt ist, mit Wirksamwerden des Formwechsels aus der KG ausscheiden kann.

¹⁵ Indes können sich durch den Formwechsel bei einem bilanzierenden Anteilsinhaber Auswirkungen auf die Bilanzierung latenter Steuern ergeben; vgl. Tz. 72 sowie für einen Formwechsel in eine Personenhandelsgesellschaft *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Anteilen an einer Personenhandelsgesellschaft im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 18)* (Stand: 04.06.2014), Abschn. 8.

¹⁶ *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Spaltung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 43)* (Stand: 06.09.2012).

¹⁷ Vgl. *IDW RS HFA 18*, Tz. 25 f.; Berichterstattung über die 170. Sitzung des HFA vom 22./23.11.1999, Abschn. 3., FN-IDW 1999, S. 552 f., und Berichterstattung über die 171. Sitzung des HFA vom 25.02.2000, Abschn. 2., FN-IDW 2000, S. 172.

72 Bei einem Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft ist die Körperschaftsteuer auf temporäre Differenzen im Vermögen der Personenhandelsgesellschaft bei der Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Anteilnehmers zu berücksichtigen.

- Ergibt sich insgesamt ein Überhang der zu versteuernden über die abzugsfähigen temporären Differenzen im Vermögen der Personenhandelsgesellschaft neuer Rechtsform, stellt die Übernahme der latenten Körperschaftsteuer eine unentgeltliche Zuwendung des Anteilnehmers an die Gesellschaft dar. Die passiven latenten Steuern im Jahresabschluss des Anteilnehmers sind dementsprechend erfolgsneutral als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB) zu erfassen, wenn und soweit dadurch der innere (Ertrags-)Wert der Beteiligung nachhaltig erhöht wird (vgl. *IDW St/HFA 2/1996 i.d.F. 2013*¹⁸, Abschn. 3.2.). Fließt dem Anteilnehmer der Ertrag aus der Auflösung des Überhangs der passiven latenten Körperschaftsteuer zu (vgl. Tz. 39), stellt dies eine Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB) dar, die ebenfalls erfolgsneutral zu erfassen ist. Ist sichergestellt, dass der Anteilnehmer den Ertrag aus der Auflösung der passiven latenten Körperschaftsteuer aus dem Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft neuer Rechtsform im Geschäftsjahr des Vollzugs des Formwechsels (phasengleich) vereinnahmt, darf auf die Erfassung als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung verzichtet werden; in diesem Fall sind die latenten Steuern erfolgswirksam zu erfassen.
- Ergibt sich insgesamt ein Überhang der abzugsfähigen über die zu versteuernden temporären Differenzen im Vermögen der Personenhandelsgesellschaft neuer Rechtsform, stellt dies – unabhängig davon, ob der Aktivüberhang vor dem Formwechsel im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft angesetzt war oder nicht – eine (Vermögens-/Vorteils-)Entnahme des Anteilnehmers aus der Personenhandelsgesellschaft dar, weshalb es sachgerecht ist, in dessen handelsrechtlichen Jahresabschluss einen fiktiven mengenmäßigen Abgang der Beteiligung zu erfassen. Der Umfang eines solchen Abgangs ergibt sich im Verhältnis des Werts der Entnahmeforderung zum Zeitwert der Beteiligung am formwechselnden Rechtsträger vor dem Formwechsel (analog *IDW RS HFA 43*, Tz. 33); dies gilt unabhängig davon, ob der Anteilnehmer seinerseits den Aktivüberhang in seinem handelsrechtlichen Jahresabschluss ansetzt oder nicht.

6.2. Grenzüberschreitender Formwechsel

73 Die Ausführungen der Tz. 70 gelten entsprechend für den Fall eines grenzüberschreitenden Formwechsels, es sei denn die Anteilnehmer machen von ihrem Recht nach § 340 UmwG (Hinausformwechsel) bzw. nach der korrespondierenden Regelung des Wegzugsstaats (Herein-formwechsel) Gebrauch, anlässlich des Formwechsels unmittelbar vor dessen Vollzug gegen angemessene Barabfindung aus dem Rechtsträger auszuscheiden. Die Annahme des Abfindungsangebots durch die Anteilnehmer kommt einem Verkauf ihrer Anteile an den formwechselnden Rechtsträger gleich, d.h. die betreffenden Anteilnehmer werden – im Unterschied zum innerstaatlichen Formwechsel – nicht Anteilnehmer des Rechtsträgers neuer

¹⁸ *IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 2/1996 i.d.F. 2013: Zur Bilanzierung privater Zuschüsse (IDW St/HFA 2/1996 i.d.F. 2013).*

Rechtsform und es liegt insofern bei einem Hereinformwechsel auch kein Erwerb eigener Anteile vor.