

Rosengarth und Partner GbR • Martin-Luther-Str. 6 • 97072 Würzburg

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

EINGEGANGEN

17. Sept. 2010

Erled.

Würzburg
14.09.2010
JK/DM
00001141.DOC

Anmerkung Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten (IDW ERS HFA 35)

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die hilfreiche Auslegung des § 254 HGB i.d.F. des BilMoG. Trotzdem habe ich aber zu einem ganz wesentlichen Punkt eine Anmerkung.

In Tz. 12 wird im Text unter dem zweiten Aufzählungszeichen folgende Aussage getroffen:

„Der Gesetzgeber lässt offen, ob eine solche Entscheidung [Anm.: die Bildung einer Bewertungseinheit i.S.d. § 254 HGB] bereits durch die Herstellung einer Sicherungsbeziehung für Risikomanagementzwecke auch für bilanzielle Zwecke getroffen wird oder ob diese Entscheidung unabhängig vom Risikomanagement – ggf. auch davon abweichend – für die handelsrechtliche Rechnungslegung getroffen werden darf. Für Letzteres spricht der Regelungstext im Rahmen der Bewertungsvorschriften. Vor diesem Hintergrund ist bei Bestehen ökonomischer Sicherungsbeziehungen nicht von einer Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten auszugehen. Das demzufolge bestehende bilanzielle Wahlrecht darf auch im Falle gleicharti-

Peter Rosengarth
Partner bis 02.01.2008

Dr. Michael Panzer
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Dr. Klaus Friederich
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

Burkard Uhl
Steuerberater

Bernd Rosengarth
Rechtsanwalt
Steuerberater

Jens Kruse
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

ger Sachverhalte jeweils unterschiedlich ausgeübt werden, weil die Bildung einer Bewertungseinheit stets eine bewusste Zusammenfassung von Grundgeschäft und Sicherungsinstrument durch den Bilanzierenden voraussetzt; der Grundsatz der sachlichen Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) kommt insoweit nicht zur Anwendung.“

Die Aussage sowie die Ableitung der Aussage kann ich nicht nachvollziehen:

- Wieso spricht die Aufnahme des Regelungstextes unter die Bewertungsvorschriften für ein Wahlrecht? Auch der überwiegende Teil der anderen Regelungen unter den Bewertungsvorschriften (dritter Titel ab § 252 HGB) sind keine Wahlrechte.
- Der Text des § 254 Satz 1 HGB ist eindeutig nicht als Wahlrecht ausgestaltet: „Werden ..., sind...“.
- Anscheinend wird unterstellt, bei der Bewertungseinheit in § 254 Satz 1 HGB handelt es sich um eine reine handelsrechtliche Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen. Dem ist aber sicher nicht so. Mit einer reinen handelsrechtlichen Zusammenfassung kann man z.B. keine Risiken aus Zahlungsströmen ausgleichen. Mit einer handelsrechtlichen Zusammenfassung kann man nur bilanzielle Risiken ausgleichen. Daher handelt es sich bei der Zusammenfassung in Satz 1 in erster Linie um die „wirtschaftliche Zusammenfassung“, die dann auf Grund der Regelung in § 254 HGB auch handelsrechtliche Wirkung entfaltet.
- Dafür spricht auch der Begründungstext:
 - „...die Wirksamkeit der Bewertungseinheit zu überwachen ist.“ Dies kann aber nur die wirtschaftliche Wirksamkeit sein. Eine handelsrechtliche Wirksamkeit ergibt sich erst durch entsprechende Buchungen.
 - „...macht deutlich, dass Bewertungseinheiten mit einer Zwecksetzung gebildet werden müssen, nämlich dem Ziel der Risikoabsicherung.Die Bildung von Bewertungseinheiten dient allein der Risikoabsicherung, nicht der Steuerung des Jahresergebnisses.“

Wesentlicher als diese Rückführung auf den Text der Vorschrift, ist aber der Grund für die Einführung dieser Regelung, der ebenfalls in der Gesetzesbegründung enthalten ist:

„Mit § 254 HGB wird die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage stärker als bisher und in Abweichung von dem in Artikel 31 Abs. 1 Buchstabe e der Bilanzrichtlinie (Grundsatz

der Einzelbewertung) an den tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnissen eines Unternehmens orientiert.“

Jahrelang musste § 252 Abs. 2 i.V.m. § 264 Abs. 2 HGB genutzt werden, um eine kompensatorische Betrachtung zu erreichen und jetzt da eine entsprechende Regelung aufgenommen wurde, soll ein Wahlrecht zur richtigen Darstellung der tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse gegeben sein! Das kann nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen sein.

Daher kann der Gesetzestext nur in einer Art und Weise verstanden werden:

Wer eine Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteter Transaktion zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströmen (wirtschaftlich bzw. tatsächlich) vornimmt, der hat dem auch bilanziell zu folgen. Ein zufälliger Ausgleich ist damit nicht erfasst. Damit ist jede im Risikomanagement dokumentierte Zusammenfassung auch verpflichtend handelsrechtlich, soweit zulässig, nachzuvollziehen. Für ein abweichendes Wahlrecht für die Bilanzierung bleibt kein Platz.

Ansonsten würde, gerade auch im Zusammenhang mit der sehr weitgehenden Regelung in Tz. 13 letzter Satz („... ist auch die nachträgliche Dokumentation einer Sicherungsbeziehung bis zur Aufstellung des Abschlusses zulässig.“), ein „Scheunentor“ zur Bilanzgestaltung geöffnet, während man mit dem BilMoG ein Gesetz zur Aufhebung von Wahlrechten zur Bilanzgestaltung schaffen wollte. Dies führt zur Möglichkeit einer vollständigen Entkoppelung der tatsächlichen (wirtschaftlichen) Lage und der im Jahresabschluss abgebildeten Lage. Wo ist hier die Grenze?

Mit dieser Auslegung kann im Risikomanagement während des Jahres eine vollständige Dokumentation, die alle weiteren Anforderungen des IDW RS HFA 35 erfüllt, erfolgen und bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses kann sich der Bilanzierende entscheiden, welche Dokumentationen er für den Nachweis einer kompensatorischen Bewertung im Rahmen des handelsrechtlichen Jahresabschluss übernehmen will.

Ziel der Auslegung von Rechnungslegungsvorschriften durch das IDW kann es nicht sein, alle bisher in der Praxis vielleicht vorkommenden Auslegungen von Bilanzierenden abzudecken. Die Auslegung sollte sich an dem Gesetzesziel, sofern dies nicht direkt dem Gesetzeswortlaut wi-

derspricht, orientieren. Dem dient aber eine Auslegung des § 254 HGB als Wahlrecht in keiner Weise.

Daneben stellt sich dann auch die Frage, ob diese extreme Auslegung auch so von den Finanzbehörden gesehen wird. Zwar steht in § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG, dass die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten auch für die steuerlichen Gewinnermittlung maßgeblich sind, aber dies bedeutet nicht, dass das BMF bzw. der BFH die Auslegung des IDW teilen wird.

Im aktuellen BMF-Schreiben vom 25.08.2010 wird dazu keine Aussage getroffen.

In diesem Sinne plädiere ich für eine Streichung dieses Wahlrechts und eine Auslegung im Sinne des Gesetzestextes (die kompensatorischen Wirkungen bei der Bewertung im Jahresabschluss folgt der wirtschaftlichen Zusammenfassung zu einer Bewertungseinheit) und des höheren Gesetzeszieles (Vermittlung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage).

Mit freundlichen Grüßen

Kruse
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater