

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 10,
Dezember 2016

HGB direkt

pwc

Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen: Verabschiedete Neufassung von IDW RS HFA 30

Aktueller Anlass

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 16. Dezember 2016 die Neufassung der IDW Stellungnahme zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (**IDW RS HFA 30 n.F.**) beschlossen.

Auswirkungen

Die Neufassung der Stellungnahme berücksichtigt Änderungen durch das **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz** (BilRUG) sowie die diesjährige Gesetzesänderung hinsichtlich der **Abzinsung** von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB n.F.) und sich daraus ergebende Zweifelsfragen. Zusätzlich erweitert IDW RS HFA 30 n.F. die Definition des Begriffs der Altersversorgungsverpflichtungen und enthält umfangreichere Ausführungen als bislang zur Bilanzierung bei **Abschluss von Freistellungsvereinbarungen** und ggf. ergänzender **Erklärung eines Schuldbeitritts** zu Pensionsverpflichtungen. Diese Änderungen gegenüber der bisherigen Stellungnahme waren bereits weitestgehend in der vom IDW im September 2016 bekannt gemachten Entwurfsfassung enthalten. Hierüber haben wir in HGB direkt (Ausgabe 7, September 2016) berichtet.

Im Vergleich zu der Entwurfsfassung enthält die nun verabschiedete Stellungnahme hauptsächlich einige Ergänzungen und Klarstellungen in Bezug auf die geänderten Regeln zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen:

- Klargestellt wurde, dass eine Verminderung des handelsrechtlichen Erfüllungsbetrags aufgrund der **erstmaligen Anwendung des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen zehn Geschäftsjahre** (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F.) gegenüber dem Erfüllungsbetrag, der sich unter Anwendung des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre ergibt, gegen etwaige noch ausstehender Zuführungsbeträge aus der BilMoG-Umstellung nach Artikel 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB verrechnet werden darf (IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 55a, Fußnote 10a). Nach Auffassung des HFA kommt es für die Möglichkeit der Verrechnung demnach nicht darauf an, ob sich aus der Anwendung der Neureglungen *insgesamt* eine Minderung der Altersversorgungsrückstellungen im Vergleich zum Vorjahresbetrag ergibt. Vielmehr ist der aus der Gesetzesänderung resultierende

Zinssatzänderungseffekt Gegenstand der möglichen Verrechnung (vgl. zu weiteren Details hinsichtlich der Erfassung von Erfolgswirkungen aus der erstmaligen Anwendung des 10-Jahres-Durchschnittzinssatzes HGB direkt (Ausgabe 6, März 2016)).

- Obwohl für den Bilanzansatz von Pensionsrückstellungen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F. der 10-Jahres-Durchschnittzinssatz maßgeblich ist, haben die bilanzierenden Unternehmen zu jedem Abschlussstichtag in einer Nebenrechnung auch eine Bewertung mit dem 7-Jahres-Durchschnittzinssatz vorzunehmen und den **Unterschiedsbetrag** zwischen diesen beiden Wertansätzen zu ermitteln (§ 253 Abs. 6 Satz 1 HGB n.F.). Nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB n.F. unterliegt dieser Unterschiedsbetrag einer Ausschüttungssperre. IDW RS HFA 30 n.F. stellt nun in Tz. 55b klar, dass die Berechnung des Unterschiedsbetrags **vor einer Verrechnung mit etwaigem Deckungsvermögen** gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 HGB zu ermitteln ist. Ein angabepflichtiger und der Ausschüttungssperre unterliegender Unterschiedsbetrag liegt somit bspw. auch dann vor, wenn der beizulegende Zeitwert des Deckungsvermögens die jeweiligen Erfüllungsbeträge erreicht oder überschreitet.
- Die Entwurfsfassung der neuen Stellungnahme enthielt keine Ausführungen dazu, ob gemäß Artikel 28 Abs. 1 EGHGB **nicht passivierte Verpflichtungen für sog. Altzusagen bzw. für mittelbare Versorgungszusagen** ebenfalls von der Pflicht zur Angabe des Unterschiedsbetrags nach § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB n.F. erfasst sind. In der nunmehr verabschiedeten Neufassung vertritt der HFA die Auffassung, dass dies nicht der Fall ist (IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 89a). Für diese nicht passivierten Altersversorgungsverpflichtungen ist somit lediglich die Angabe nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB erforderlich. D.h. für nicht passivierte Verpflichtungen aus Altzusagen ist der mit dem 10-Jahres-Durchschnittzinssatz ermittelte Erfüllungsbetrag als Fehlbetrag anzugeben. Für die nicht passivierte Unterdeckung eines externen Versorgungsträgers ist dementsprechend die Differenz zwischen dem mit dem 10-Jahres-Durchschnittzinssatz ermittelten Erfüllungsbetrag der Altersversorgungsverpflichtungen und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögens der Versorgungseinrichtung anzugeben.

Handlungsbedarf

Die Neufassung von IDW RS HFA 30 wird Anfang Januar 2017 seitens des IDW veröffentlicht. Sie ist bei der Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 31.12.2015 beginnen (z.B. für das **kalendergleiche Geschäftsjahr 2016**), **erstmalig verpflichtend** anzuwenden.

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Michael Peun

Tel.: +49 69 9585-7967
michael.peun@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.