

Update zu aktuellen  
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 2,  
Februar 2016

## HGB direkt

**pwc**

### HFA des IDW: Auswirkungen der Änderung des § 253 HGB auf den Bestätigungsvermerk

#### Aktueller Anlass

Der Deutsche Bundestag hat am 18. Februar 2016 das „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ abschließend beraten und damit eine **Verlängerung** des Zeitraums, über den der Durchschnittzinssatz für die handelsrechtliche Abzinsung von Pensionsrückstellungen berechnet wird, **von 7 auf 10 Jahre beschlossen** (hierzu auch bereits der [PwC Accounting Aktuell Blog vom 19. Februar 2016](#)). Die entsprechende Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags wurde ohne Änderungen übernommen. Damit entspricht das beschlossene Gesetz insoweit dem Änderungsantrag der Fraktionen CDU, CSU und SPD, über den wir bereits in unserem letzten [HGB direkt \(Ausgabe 1, Februar 2016\)](#) berichtet haben.

Die Verabschiedung des Gesetzes im **Bundesrat** ist für den 26. Februar 2016 vorgesehen. Einen Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt, die voraussichtlich im März 2016 erfolgen wird, tritt das Gesetz **in Kraft**.

Eine **verpflichtende Anwendung** hat auf handelsrechtliche Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2015 endende Geschäftsjahr zu erfolgen (Art. 75 Abs. 6 EGHGB-E). Das beschlossene Gesetz sieht, wie bereits der Änderungsantrag, auch die Möglichkeit einer **vorzeitigen freiwilligen Anwendung** auf handelsrechtliche Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen und vor dem 1. Januar 2016 enden, d.h. insbesondere für Abschlüsse zum 31. Dezember 2015 vor (Art. 75 Abs. 7 EGHGB-E). Faktisch sehen die Übergangsregeln somit eine Rückwirkung vor, die für Abschlüsse zum 31. Dezember 2015 freiwillig und bspw. für Abschlüsse zum 31. Januar 2016 verpflichtend ist. Vor dem Hintergrund dieser **Rückwirkung** hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW mit der Frage befasst, welche Auswirkungen sich auf den Bestätigungsvermerk ergeben, wenn die Pensionsrückstellungen nach Maßgabe der neuen Regeln bewertet werden, ohne dass das Gesetz zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks bereits in Kraft ist.

## Auswirkungen

**Grundsätzlich** kommt die Anwendung geänderter handelsrechtlicher Vorschriften nur in Betracht, wenn der betreffende Jahresabschluss im **Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes** (ein Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt) **noch nicht festgestellt** bzw. der Konzernabschluss noch nicht gebilligt ist. Ist der betreffende Abschluss zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestellt (bzw. gebilligt) und somit eine vorzeitige Anwendung grundsätzlich möglich, bedingt die vorzeitige Anwendung eine Nachtragsprüfung, wenn die Abschlussprüfung bereits beendet ist (§ 316 Abs. 3 HGB). Vor dem Hintergrund dieser Grundsätze empfiehlt der HFA, mit der Beendigung der Prüfung und damit auch der Feststellung bzw. Billigung des betreffenden Abschlusses bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zu warten, wenn das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung der geänderten Bewertungsregeln in Anspruch genommen werden soll.

Der HFA erkennt jedoch auch **Besonderheiten in der vorliegenden Gesetzesänderung**, deren Sinn und Zweck es gerade ist, die Unternehmen möglichst frühzeitig von den Auswirkungen der Niedrigzinsphase bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen zu entlasten. Im Ergebnis erscheint es daher nach Ansicht des HFA – vorbehaltlich etwaiger sonstiger Einwendungen – in dem vorliegenden (Sonder-)Fall zulässig, bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen nach Maßgabe des § 253 HGB n.F. einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk bereits **nach Verabschiedung im Bundesrat** aber vor Inkrafttreten des Gesetzes zu erteilen.

Der Bundesrat hat die Bundesregierung ursprünglich explizit aufgefordert, „Vorschläge zur Entschärfung der Problematik der handelsbilanziellen Pensionsrückstellungen zu unterbreiten, mit dem Ziel, die betriebliche Altersvorsorge zu stärken“ (BRDrucks. 346/15 (Beschluss), S. 2). Nach Auffassung des HFA kann daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass der Bundesrat das Gesetz verabschieden wird. Aus diesem Grund darf nach Auffassung des HFA – wiederum vorbehaltlich etwaiger sonstiger Einwendungen – in dem vorliegenden (Sonder-)Fall auch **vor Verabschiedung im Bundesrat** ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, wenn die Pensionsrückstellungen bereits nach Maßgabe der im Bundestag beschlossenen Änderungen des § 253 HGB bewertet werden, sofern der **Bestätigungsvermerk** gemäß IDW PS 400, Tz. 98 f. **unter aufschiebender Bedingung erteilt** wird. Der betreffende Abschluss darf dann allerdings erst mit Bedingungseintritt festgestellt bzw. gebilligt werden (§ 316 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 HGB).

**Unternehmen mit einem Abschlussstichtag nach dem 31. Dezember 2015** sind nach Inkrafttreten des Gesetzes verpflichtet, die geänderten Regelungen des § 253 HGB anzuwenden. Fragen im Zusammenhang mit der im EGHGB vorgesehenen Rückwirkung stellen sich somit bspw. für Unternehmen mit Abschlussstichtag 31. Januar 2016. Wendet das Unternehmen zu diesem Abschlussstichtag bereits die neuen Bewertungsvorschriften an, gelten die obigen Aussagen des HFA entsprechend, d.h. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk darf vor Verabschiedung durch den Bundesrat nur unter einer aufschiebenden Bedingung erteilt werden, danach erscheint es jedoch zulässig, auf die aufschiebende Bedingung zu verzichten. Solange das Gesetz jedoch noch nicht in Kraft ist, wird der Abschlussprüfer es nach Auffassung des HFA ebenfalls nicht beanstanden können, wenn das Unternehmen die Altersversorgungsverpflichtungen nach der zu diesem Zeitpunkt noch geltenden Rechtslage, d.h. mit dem 7-Jahresdurchschnittszinssatz, bewertet.

Ist der (fehlerfreie) Abschluss erst einmal festgestellt (bzw. gebilligt), kommt eine **rückwirkende Änderung** zum Zwecke der Anwendung der geänderten Bewertungsregeln für Pensionsrückstellungen nur in Betracht, wenn gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerrechtliche Gründe dafür vorliegen (vgl. IDW RS HFA 6, Tz. 9 und 41). Gewichtige wirtschaftliche Gründe könnten bspw. vorliegen, wenn die mit der Anwendung der geänderten Bewertungsregeln verbundene Eigenkapitalstärkung Einfluss auf die Erfüllung sog. Covenants in Kreditverträgen hat.

## Handlungsbedarf

Sofern beabsichtigt wird, das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung der geänderten Bewertungsregeln für Pensionsrückstellungen in Anspruch zu nehmen, ohne mit der Feststellung bzw. Billigung des betreffenden Abschlusses bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften zu warten, sollte dies in enger Abstimmung mit dem Abschlussprüfer erfolgen. Nach Auffassung des HFA ist im Ergebnis eine Feststellung bzw. Billigung des betreffenden Abschlusses bereits nach Verabschiedung des Gesetzes im Bundesrat im vorliegenden (Sonder-)Fall möglich.

---

## Ansprechpartner

### Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455  
[g.fladt@de.pwc.com](mailto:g.fladt@de.pwc.com)

### Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446  
[barbara.reitmeier@de.pwc.com](mailto:barbara.reitmeier@de.pwc.com)

### Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574  
[wolfgang.weigel@de.pwc.com](mailto:wolfgang.weigel@de.pwc.com)

### Michael Peun

Tel.: +49 69 9585-7967  
[michael.peun@de.pwc.com](mailto: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](mailto:infosysteme.ass@de.pwc.com).

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:  
[www.pwc.de/hgb-direkt](http://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](mailto:Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com).