

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 7,
September 2016

HGB direkt

pwc

Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen: Entwurf einer Neufassung von IDW RS HFA 30 verabschiedet

Aktueller Anlass

Das IDW hat am 13. September 2016 den vom Hauptfachausschuss (HFA) in seiner 245. Sitzung verabschiedeten Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (**IDW ERS HFA 30 n.F.**) bekannt gemacht.

Auswirkungen

Der Entwurf berücksichtigt Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sowie die jüngste Gesetzesänderung hinsichtlich der Abzinsung von Pensionsrückstellungen und sich daraus ergebende Zweifelsfragen. Zusätzlich erweitert der Entwurf 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.

1. Geänderter Abzinsungssatz für Pensionsrückstellungen

Der HFA des IDW hat sich bereits in seiner 243. Sitzung vom März 2016 mit Anwendungsfragen zu § 253 HGB n.F. befasst. Die Ergebnisse wurden nunmehr in die Stellungnahme IDW ERS HFA 30 n.F. übernommen. Der Entwurf enthält damit Ausführungen zum Anwendungsbereich des geänderten Abzinsungssatzes, zu den Auswirkungen der erstmaligen Anwendung auf einen etwaigen BilMoG-Unterschiedsbetrag nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB, zu der neu eingeführten Ausschüttungssperre sowie zu den erforderlichen Anhangangaben. Über die Auffassung des HFA zu diesen Fragen haben wir bereits in [Ausgabe 6](#) dieser Publikationsreihe berichtet.

2. Bilanzierung bei Übertragung von Pensionsverpflichtungen

Die in IDW RS HFA 30 enthaltene **Definition von Altersversorgungsverpflichtungen** wurde in dem vorliegenden Entwurf dahingehend angepasst, dass Erfüllungsübernahmen bezogen auf Altersversorgungsverpflichtungen bei Vorliegen einer Gesamtschuld (z.B. herbeigeführt durch Schuldbeitritt) im Jahresabschluss des freistellenden Unternehmens künftig als Altersversorgungsverpflichtungen (Pensionsrückstellungen) behandelt werden (vgl. IDW ERS HFA 30, Tz. 7 und 101). Danach wird durch den **Schuldbeitritt** zu

Altersversorgungsverpflichtungen der Charakter der Verpflichtungen und damit deren gesetzliche Einordnung als Altersversorgungsverpflichtungen gewahrt. Dies hat zur Folge, dass gemäß IDW ERS HFA 30 n.F. künftig die **besonderen handelsrechtlichen Vorschriften für Altersversorgungsverpflichtungen** auf die betreffenden Freistellungsverpflichtungen **anzuwenden** sind. Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen unterliegen insbesondere folgenden besonderen handelsrechtlichen Vorschriften:

- Ausweis als Pensionsrückstellung (§ 266 Abs. 3 B.1. HGB),
- Anwendung eines über die vergangenen zehn (statt sieben) Geschäftsjahre ermittelten Abzinsungssatzes (§ 253 Abs. 2 Satz 1, Abs. 6 HGB),
- Wahlrecht zur Verwendung einer pauschalen Restlaufzeit von 15 Jahren bei der Bestimmung des Abzinsungssatzes (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB),
- Anwendung der Regeln für Deckungsvermögen (§§ 246 Abs. 2 Satz 2, 253 Abs. 1 Satz 4 HGB),
- besondere Bewertung bei Vorliegen einer wertpapiergebundenen Versorgungszusage (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Da für das Eingehen der Freistellungsverpflichtung i.d.R. ein Entgelt verlangt wird, ist zu beachten, dass die o.g. Bewertungsregeln nur insoweit anwendbar sind, wie dies mit den Grundsätzen der Bewertung von entgeltlich übernommenen Verpflichtungen vereinbar ist (z.B. **keine Erfassung eines „Erwerbsergebnisses“** bei einem den HGB-Erfüllungsbetrag übersteigenden Entgelt; vgl. IDW ERS HFA 30, Tz. 101).

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Primärverpflichteten sind die Pensionsrückstellungen infolge des Schuldbeitritts mit Erfüllungsübernahme gemäß IDW ERS HFA 30, Tz. 101a auszubuchen, **soweit keine Inanspruchnahme** aus der gesamtschuldnerischen Haftung **droht**. Für etwaige zurückbehaltene Risiken muss u.U. noch eine Rückstellung in der Bilanz verbleiben. Damit sind die Voraussetzungen für die Ausbuchung der Pensionsrückstellungen gemäß IDW ERS HFA 30 n.F. insgesamt weniger restriktiv als nach der geltenden IDW-Stellungnahme und der bislang in der handelsrechtlichen Kommentarliteratur vertretenen Auffassung, nach der letztlich ohne nahezu sicheren Ausschluss der Inanspruchnahme die (teilweise) Ausbuchung der Pensionsrückstellung verneint wird und stattdessen die Bruttobilanzierung von Freistellungsanspruch und Rückstellung als sachgerecht angesehen wird (vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 101; Beck Bilanz-Kommentar, 10. Aufl., § 246 Anm. 110). Dies betrifft bspw. Fälle, in denen es noch zu einer Nachbelastung des Primärverpflichteten durch den Beitretenden kommen kann.

Wird kein Schuldbeitritt, sondern lediglich eine **alleinige Erfüllungsübernahme** im Innenverhältnis vereinbart, bleibt es auch nach dem neuen Entwurf bei der bisherigen Auffassung des HFA, dass die aus der Erfüllungsübernahme resultierende Freistellungsverpflichtung nicht den Charakter einer Altersversorgungsverpflichtung hat. Daher unterliegt eine solche Freistellungsverpflichtung auch nicht den besonderen Vorschriften des HGB für Altersversorgungsverpflichtungen. Der Freigestellte wiederum hat einen Freistellungsanspruch zu aktivieren, dessen Höhe – unabhängig von den hierfür geleisteten Ausgaben – auf den Buchwert der bilanzierten Altersversorgungsverpflichtung begrenzt ist (vgl. IDW ERS HFA 30, Tz. 103).

3. Verpflichtungen „betreffend die Altersversorgung“ im Anhang
Infolge der Änderungen des HGB durch das BilRUG sind in handelsrechtlichen Jahresabschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, erstmals Haftungsverhältnisse (§§ 268 Abs. 7 Nr. 3 i.V.m. 251 HGB) und sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB), welche die

Altersversorgung betreffen, jeweils **gesondert** im Anhang zu vermerken. Das Gleiche gilt gem. §§ 298 Abs. 1 i.V.m. 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB bzw. 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB für den handelsrechtlichen Konzernabschluss. Als Beispiele für sonstige finanzielle Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung werden in dem Entwurf die Nachhaftung für Altersversorgungsverpflichtungen bei Spaltung (vgl. IDW ERS HFA 30, Tz. 89b) und die Haftung nach § 613a BGB im Fall eines Betriebsübergangs (vgl. IDW ERS HFA 30, Tz. 97; nach IDW RS HFA 30, Tz. 99 noch als Haftungsverhältnis eingestuft) genannt. Unter den Haftungsverhältnissen kommt bspw. die Angabe der Haftung für Altersversorgungsverpflichtungen in Betracht, die aufgrund von Schuldbeitritt und Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis ausgebucht wurden.

Handlungsbedarf

Seitens des IDW ist vorgesehen, die Neufassung von IDW RS HFA 30 noch im Jahr 2016 als endgültige Verlautbarung zu verabschieden, damit sie bei der Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume, die nach dem 31.12.2015 beginnen (z.B. für das **kalendergleiche Geschäftsjahr 2016**), **erstmalig verpflichtend** anzuwenden ist.

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.