

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 3,
Februar 2018

HGB direkt

pwc

IDW RS HFA 7 n.F.: Veröffentlichung der Neufassung

Aktueller Anlass

Das IDW hat am 30. Januar 2018 auf seiner Website auf die Veröffentlichung der Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7 n.F.) hingewiesen, die in IDW Life 2/2018 erfolgen wird. Der Neufassung ging ein Entwurf voraus, der vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 17. Januar 2017 veröffentlicht wurde und dessen Kommentierungsfrist am 15. September 2017 geendet hat. Die finale Stellungnahme IDW RS HFA 7 n.F. wurde mit geringfügigen Änderungen gegenüber der Entwurfsfassung bereits am 29./30. November 2017 vom HFA verabschiedet.

Auswirkungen

Abfindung ausscheidender Gesellschafter

Die wesentlichste Änderung des IDW RS HFA 7 n.F. gegenüber der Altfassung (Stand: 6. Februar 2012) besteht in der bilanziellen Behandlung von **aus dem Vermögen der Personenhandelsgesellschaft geleisteten (Bar-)Abfindungen** an ausscheidende Gesellschafter. In diesem Zusammenhang stellt der HFA in der Neufassung klar, dass das Ausscheiden des Gesellschafters im Zeitpunkt des Ausscheidens **erfolgsneutral** zu behandeln ist.

Nach der künftig vorzugsweise anzuwendenden sog. **Verrechnungslösung** ist eine Abfindung, die den Buchwert des Kapitalanteils eines ausscheidenden Gesellschafters übersteigt, mit den Kapitalanteilen der verbleibenden Gesellschafter zu verrechnen, soweit die Differenz nicht durch vorhandene Rücklagen gedeckt werden kann. Werden die Kapitalanteile der verbleibenden Gesellschafter durch die Verrechnung negativ, sind diese als „*nicht durch die Vermögenseinlagen gedeckte Abfindungen an ausgeschiedene Gesellschafter*“ getrennt nach Gesellschaftergruppen am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite entsprechend § 264c Abs. 2 Satz 5 und 6 HGB auszuweisen. In diesem Fall dürfen Kommanditisten – vorbehaltlich abweichender Regelungen im Gesellschaftsvertrag – Gewinne erst dann wieder entnehmen, wenn ihre Kapitalanteile wieder den Betrag der bedungenen Einlage erreichen. Der Betrag, um den die bedungene Einlage durch die Verrechnung der Abfindung gemindert wurde, ist damit im Ergebnis wie ein Verlustvortrag zu behandeln.

Weiterhin zulässig ist die – bislang nach IDW RS HFA 7 allein zulässige – **Aufstockungslösung**. Bei der Aufstockungslösung sind in Höhe des positiven Differenzbetrags auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallende und durch

die Abfindung vergütete stille Reserven (anteilig) zu aktivieren. Dabei ist auch die nachträgliche (anteilige) Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und eines Geschäfts- oder Firmenwerts zulässig.

Ungeregelt ist weiterhin die Frage der bilanziellen Behandlung von Fällen, in denen die (Bar-)Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters **geringer ist als sein Kapitalanteil**. Ursache dafür sind regelmäßig stille Lasten im Vermögen der Personenhandelsgesellschaft, erwartete Verluste oder eine erwartete ungünstige Entwicklung der Ertragslage der Personenhandelsgesellschaft. Auch in dieser Konstellation muss der Abfindungsvorgang für den Jahresabschluss der Personenhandelsgesellschaft erfolgsneutral bleiben. Dies kann dadurch erreicht werden, dass die (negative) Differenz in entsprechender Anwendung der Grundsätze des DRS 23.91 i.V.m. .3 in einen Passivposten („*negativer Unterschiedsbetrag aus Abfindung ausgeschiedener Gesellschafter*“) nach dem Eigenkapital eingestellt und nach den Regelungen in DRS 23.142 f. und .149 fortentwickelt wird. Alternativ kann in Höhe des Differenzbetrags auch eine Abstoßung bei den nicht-monetären Vermögensgegenständen vorgenommen werden.

Anpassungen an gesetzliche Änderungen

Weitere Änderungen der Stellungnahme im Vergleich zur Altfassung beruhen auf der Neuregelung der **Abzinsung von Pensionsrückstellungen** durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie. In diesem Zusammenhang stellt IDW RS HFA 7 n.F. klar, dass nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrte Beträge für die Frage des Wiederauflebens der Außenhaftung eines Kommanditisten den ausschüttungsgesperrten Beträgen nach § 268 Abs. 8 HGB gleichzustellen sind (so bereits in IDW Life 4/2016). Im Unterschied zu ausschüttungsgesperrten Beträgen nach § 268 Abs. 8 HGB ist der Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB auch von Personenhandelsgesellschaften im Anhang oder unter der Bilanz anzugeben, weil es sich dabei um eine Vorschrift für alle Kaufleute handelt.

Weiterer Anpassungsbedarf ergab sich für die Stellungnahme aus den gesetzlichen Änderungen der **Anwendungsvoraussetzungen des § 264b HGB** durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG).

Handlungsbedarf

IDW RS HFA 7 n.F. ist erstmals verpflichtend für **nach dem 31. Dezember 2018 beginnende Geschäftsjahre** (im Entwurf noch: 31. Dezember 2017) anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Erstanwendung der Stellungnahme ist aber zulässig.

Ansprechpartner

Guido Fladt

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

Dr. Bernd Kliem

Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Michael Deubert

Tel.: +49 69 9585-1116
michael.deubert@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: pwcplus.knowledgetransfer@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.