

Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30 n.F.)

(Stand: 08.09.2016)¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen verabschiedet.

Durch das am 21.03.2016 in Kraft getretene Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften wurden die Vorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen reformiert. Dieser Entwurf berücksichtigt die damit verbundenen Änderungen des § 253 HGB sowie weitere erforderliche Aktualisierungen. Ferner wurden u.a. in Reaktion auf seit der Verabschiedung von IDW RS HFA 30 ergangene BFH-Rechtsprechung zur Bilanzierung entgeltlich übernommener ungewisser Verpflichtungen die Definition von Altersversorgungsverpflichtungen sowie die Ausführungen in Abschn. 8. zu den Auswirkungen einer Schuldübernahme sowie einer Erfüllungsübernahme mit oder ohne Schuldbeitritt überarbeitet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 13.11.2016 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	2
2.	Begriffe.....	4
3.	Ansatz.....	5
3.1.	Rechtliche Grundlagen.....	5
3.2.	Unmittelbare Altersversorgungsverpflichtungen	6
3.2.1.	Unmittelbare Altersversorgungsverpflichtungen ohne Vorliegen von Deckungsvermögen	6
3.2.2.	Besonderheiten bei Vorliegen von Deckungsvermögen	6

¹ Vorbereitet vom Arbeitskreis „HGB-Rechnungslegung“. Verabschiedet als Entwurf einer Neufassung vom Hauptfachausschuss (HFA) am 08.09.2016.

re langfristig fällige Verpflichtungen. Ebenfalls vom Anwendungsbereich der §§ 268 Abs. 7 Nr. 3, 285 Nr. 3a HGB nicht erfasst sind nach Artikel 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB nicht passivierte Verpflichtungen aus mittelbaren Altersversorgungszusagen.

- 90 Ein Fehlbetrag aufgrund der Nicht-Passivierung von Verpflichtungen i.S.d. Artikels 28 Abs. 1 EGHGB ist von Kapitalgesellschaften nach Artikel 28 Abs. 2 EGHGB sowie von Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB nach Artikel 48 Abs. 6 EGHGB im Anhang in einem Betrag anzugeben.
- 91 Für nicht passivierte Altersversorgungsverpflichtungen aus Altzusagen ist deren notwendiger Erfüllungsbetrag i.S.v. § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB als Fehlbetrag anzugeben. Zur Ermittlung eines Fehlbetrags für nicht passivierte Altersversorgungsverpflichtungen aus mittelbaren Zusagen siehe Tz. 78.
- 92 Weist die Bilanz keine Pensionsrückstellungen bzw. einen aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung aus, sind die Verfahren und Parameter für die Berechnung eines nach Artikel 28 Abs. 2 bzw. Artikel 48 Abs. 6 EGHGB anzugebenden Fehlbetrags entsprechend §§ 284 Abs. 2 Nr. 1, 285 Nr. 24 (analog) HGB anzugeben.
- 93 Im Falle der Durchführung der betrieblichen Altersversorgung über versicherungsförmige Tarife mit voller Kapitaldeckung (z.B. Direktversicherungen) entfällt die Anhangangabe, d.h. es besteht kein Erfordernis einer Negativanzeige, sofern keine Unterdeckung bzw. kein Fehlbetrag vorliegt.
- 94 Kann im Falle von Versorgungseinrichtungen, insb. von Zusatzversorgungskassen (vgl. Tz. 43 – 45), ein Fehlbetrag (Unterdeckung) nicht verlässlich quantifiziert werden, sind stattdessen qualitative Erläuterungen im Anhang zu machen, um die Abschlussadressaten in die Lage zu versetzen, sich ein Bild über die Art und den Umfang der mittelbaren Verpflichtung des Bilanzierenden zu machen. Es sind in diesen Fällen folgende Angaben in den Anhang aufzunehmen:
- die Art und Ausgestaltung der Versorgungszusagen
 - welche Versorgungseinrichtung der Bilanzierende eingeschaltet hat
 - die Höhe der derzeitigen Beiträge oder Umlagen sowie deren voraussichtliche Entwicklung
 - die Summe der umlagepflichtigen Gehälter sowie
 - die geschätzte Verteilung der Versorgungsverpflichtungen auf anspruchsberechtigte Arbeitnehmer, ehemalige Arbeitnehmer und Rentenbezieher (soweit ermittelbar).
- 95 Im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen sind ggf. ferner die Anhangangabepflichten nach § 285 Nr. 9 Buchst. b Satz 3 HGB (gebildete und nicht gebildete Pensionsrückstellungen für frühere Organmitglieder), § 285 Nr. 23 HGB (Bewertungseinheiten; vgl. Tz. 76), § 285 Nr. 25 HGB (Verrechnung von Pensionsrückstellungen mit Deckungsvermögen sowie der korrespondierenden Aufwendungen und Erträge; vgl. Tz. 83, 85), § 285 Nr. 28 HGB (Ausschüttungssperre; vgl. Tz. 69) sowie § 285 Nr. 29 HGB (latente Steuern) zu beachten.