

Beispiel: Fortsetzung

Die Zahlung i.H.v. 20 GE ist als Steueraufwand zu erfassen. Eine Aktivierung der bestrittenen Steuer als Forderung (hier: sonstiger Vermögensgegenstand) ist nicht zulässig (a.A. Kessler/Leinen, WPg 2013, S. 67). Anderes gilt, wenn bspw. die bestrittene Steuer offenbar unrichtig (§§ 129, 173 AO) wäre.

1.3 HFA: Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz nach dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken

Durch das am 5.7.2017 in Kraft getretene Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BGBl I 2017, S. 2074; vgl. auch Kapitel B.1.6) wird in § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG die Grenze für **geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)** von bislang 410 EUR auf **800 EUR** (jeweils netto) angehoben. Mithin dürfen bei der steuerlichen Gewinnermittlung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von selbstständig abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben verrechnet werden, sofern diese den Betrag von 800 EUR (netto) nicht übersteigen. Die Neuregelung ist erstmalig auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die **nach dem 31.12.2017 angeschafft oder hergestellt** werden.

Abweichend von § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG kann nach § 6 Abs. 2a EStG für selbstständig abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts ein **Sammelposten** gebildet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 150 EUR, aber nicht 1.000 EUR (jeweils netto) übersteigen. Der Sammelkostenposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden 4 Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. Durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017 wurde die Untergrenze für die Bildung des Sammelkostenpostens mit Wirkung vom 1.1.2018 von 150 EUR auf **250 EUR** angehoben.

In den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften findet sich kein ausdrückliches Pendant zu den steuerlichen Regelungen. Der **HFA** hatte sich bereits in seiner **208. Sitzung im Juli 2008** – damals anlässlich der Einführung des Sammelkostenpostens durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 (BGBl I 2007, S. 1912) – mit der Zulässigkeit der Bildung eines Sammelkostenpostens i.S.d. § 6 Abs. 2a EStG in

einem handelsrechtlichen Abschluss auseinandergesetzt. Danach kann ein Sammelposten auch in der Handelsbilanz (nur) gebildet werden, wenn er für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Ertragslage unwesentlich ist; in solchen Fällen ist auch eine Sofortabschreibung bzw. eine sofortige aufwandswirksame Verrechnung der in dem Sammelposten erfassten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht zu beanstanden.

Der **HFA** des IDW hat sich in seiner **248. Sitzung im Juni 2017** erneut mit den steuerlichen Änderungen bei den GWG und deren Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung auseinandergesetzt. Dabei bekräftigt der HFA – unabhängig von der Anhebung der Untergrenze – die handelsrechtliche Zulässigkeit der Bildung eines Sammelpostens. Ferner hält es der HFA – trotz der Erhöhung der Obergrenze für GWG von 410 EUR auf 800 EUR – für zulässig, dass GWG in handelsrechtlichen Abschlüssen auch dann sofort als Aufwand verrechnet werden können, wenn sie für ein Unternehmen insgesamt von Bedeutung sind (z.B. bei Hotels oder Gaststätten).

Achtung

GWG, deren Wert die sog. **Verzeichnisgrenze** von 150 EUR übersteigt, sind nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG a.F. mit der Angabe des Tages der Zuführung zum Betriebsvermögen und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (bzw. des Einlagewerts) in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen, soweit die Angaben nicht bereits aus der Buchführung ersichtlich sind. Zur Entlastung der Unternehmen ist die Verzeichnisgrenze von 150 EUR auf 250 EUR angehoben worden.

1.4 Neues zur Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen

1.4.1 Änderungen von IDW RS HFA 30 n.F.

Hintergrund

Die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen ist im Fluss. So wurde mit dem WIKRLUG der Ermittlungszeitraum für den handelsrechtlichen Zinssatz für Pensionsrückstellungen auf 10 Jahre ausgeweitet (vgl. Bilanz Check-up 2017, S. 19 ff.). Ferner wurden durch das BilRUG die Altersversorgungsverpflichtungen betreffenden Angaben im Anhang geändert (vgl. Bilanz Check-up 2016, S. 28 ff.). Schließlich strahlt die Rechtsprechung des BAG zum Betriebsrentengesetz

(BetrAVG) sowie die des BFH zur Bilanzierung entgeltlich übernommener ungewisser Verpflichtungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen aus. Diesen zahlreichen Änderungen trägt der HFA mit seiner überarbeiteten Stellungnahme Rechnung, deren wesentliche Neuerungen im Folgenden dargestellt werden. Sie sind für Geschäftsjahre verpflichtend, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

Änderung bei der Definition von Altersversorgungsverpflichtungen

Bei der Definition von Altersversorgungsverpflichtungen hat der HFA in IDW RS HFA 30.7 n.F. 2 Änderungen vorgenommen, die insbesondere für die bilanzielle Abbildung eines Schuldbeitritts mit interner Erfüllungsübernahme und für die reine Erfüllungsübernahme (ohne Schuldbeitritt) bedeutsam sind.

Zum einen wurde in IDW RS HFA 30.7 n.F. die **Bezugnahme auf das bilanzierende Unternehmen aufgegeben**. Als Altersversorgungsverpflichtungen gelten nunmehr Verpflichtungen gegenüber Versorgungsberechtigten, die aufgrund einer aus Anlass einer Tätigkeit für „ein“ Unternehmen zugesagten Leistung der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung entstehen, ohne dass die Tätigkeit zwingend – wie bisher – für „das“ bilanzierende Unternehmen selbst erbracht werden muss. Damit wurde erreicht, dass im Zuge eines Schuldbeitritts mit interner Erfüllungsübernahme von einem Dritten übernommene Altersversorgungsverpflichtungen beim Dritten als Altersversorgungsverpflichtungen qualifizieren und als solche zu bewerten sind (Abzinsung mit einem 10-Jahresdurchschnittszins).

Zum anderen setzt die Qualifikation als Altersversorgungsverpflichtung voraus, dass eine **Leistungsverpflichtung gegenüber den Versorgungsberechtigten** besteht. Dadurch soll vermieden werden, dass bei einer reinen Erfüllungsübernahme von Altersversorgungsverpflichtungen durch einen Dritten dieser keine Altersversorgungsverpflichtungen, sondern sonstige Rückstellungen zu bilanzieren hat, da er – anders als beim Schuldbeitritt – keine eigene Schuld gegenüber den Versorgungsberechtigten begründet.

Beamtenrechtliche Beihilfen und Sterbegelder sind keine Altersversorgungsverpflichtungen

Durch die geänderte Definition von Altersversorgungsverpflichtungen war fraglich geworden, ob **beamtenrechtliche Beihilfen** sowie **Sterbegelder** als Altersversorgungsverpflichtungen oder als „andere, den Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen“ qualifizieren, für die jeweils unterschiedliche (Durchschnitts-)Zinssätze zu verwenden sind.

Unter beamtenrechtlicher Beihilfe ist je nach Bundes- oder Ländervorschrift eine finanzielle Unterstützung in Krankheits-, Geburts-, Pflege- und Todesfällen zu verstehen, die gem. IDW RS HFA 30.8 n.F. unter den „**den Altersversorgungsverpflichtungen vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen**“ subsumiert werden. Das IDW gründet diese Qualifikation auf das Urteil des BAG (BAG, Urteil v. 10.2.2009, 3 AZR 653/07, DB 2009, S. 1303), nach dem Beihilfen auch andere Risiken (z.B. Arbeitslosigkeit oder Krankheit) als die betriebliche Altersversorgung i.S.d. BetrAVG (Alter, Invalidität, Tod) absichern. Ebenso stellt ein Sterbegeld, das lediglich einen Beitrag zu den anfallenden Bestattungskosten darstellt, keine Leistung der betrieblichen Altersversorgung nach § 1 BetrAVG und somit keine Altersversorgungsverpflichtung i.S.d. IDW RS HFA 30.7 n.F. dar.

Damit sind Beihilfeverpflichtungen und Sterbegelder – anders als Altersversorgungsverpflichtungen – mit einem 7-jährigen Durchschnittszinssatz abzuzinsen.

Auswirkungen der Neufassung von IDW RS HFA 30 auf IDW RS HFA 23

Da die Neufassung des IDW RS HFA 30.7 n.F. für die Bilanzierung einer Altersversorgungsverpflichtung eine Leistungsverpflichtung des bilanzierenden Unternehmens gegenüber den Versorgungsberechtigten voraussetzt, stellt sich beim Wechsel eines Beamten zwischen verschiedenen Dienstherrn die Frage, ob beim abgebenden Dienstherrn verbleibende Erstattungsverpflichtungen als Pensionsrückstellung oder als sonstige Rückstellung zu passivieren sind.

Der Wechsel von Beamten zwischen verschiedenen Dienstherrn richtet sich nach den beamtenrechtlichen Vorschriften. Rechtlich findet eine Übertragung von Pensionsverpflichtungen statt, wobei gegenüber dem Versorgungsberechtigten **aus-**

schließlich der aufnehmende Dienstherr zur Leistung verpflichtet ist. Die bilanzielle Abbildung eines Dienstherrnwechsels wird in IDW RS HFA 23 Abschn. 7 geregelt. Danach ist beim **aufnehmenden Dienstherrn** eine **Pensionsrückstellung** zu passivieren und sind die anteiligen Erstattungsansprüche gegen den abgebenden Dienstherrn zu aktivieren (vgl. IDW RS HFA 23.29). Für den **abgebenden Dienstherrn** qualifizieren die an den aufnehmenden Dienstherrn zu zahlenden Erstattungsbeträge als eine **sonstige Rückstellung** (vgl. IDW RS HFA 23.31). Eine Passivierung als Altersversorgungsverpflichtung scheidet mangels einer eigenen Verpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem Versorgungsberechtigten aus. Die bisher in IDW RS HFA 23.31 a. F. geäußerte Empfehlung, diese Rückstellung unter den Pensionsrückstellungen auszuweisen, wurde daher gestrichen.

1.4.2 Transfer von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW RS HFA 30)

Altersversorgungsverpflichtungen können zwischen Rechtsträgern entgeltlich oder – z. B. bei konzerninternen Transfers – unentgeltlich übertragen werden. Entgeltlich ist ein Transfer, wenn der Übertragende dem Übernehmer Vermögenswerte für die Übernahme der Verpflichtung mit überträgt. Zivilrechtlich kann der Transfer als befreiende Schuldübernahme, als Schuldbeitritt mit interner Erfüllungsübernahme oder als (reine) Erfüllungsübernahme ohne Schuldbeitritt erfolgen. IDW RS HFA 30 n. F. hat die bilanziellen Auswirkungen eines entgeltlichen Transfers von Altersversorgungsverpflichtungen geändert, die an dem folgenden Beispiel veranschaulicht werden sollen.

Beispiel

A hat seinen Arbeitnehmern unmittelbare Altersversorgungszusagen erteilt, für die A in seiner Bilanz Pensionsrückstellungen passiviert hat (Buchwert = Erfüllungsbetrag: 1.000 GE; beizulegender Zeitwert: 1.200 GE). A überträgt am 1.10.01 diese Verpflichtungen auf B unter Mitgabe von Vermögenswerten i. H. v. 1.200 GE.

Befreiende Schuldübernahme

Bei einer befreienden Schuldübernahme i. S. d. §§ 414 ff. BGB wird eine Verpflichtung rechtlich auf einen Dritten übertragen, sodass der Übernehmer vertraglich als neuer Schuldner an die Stelle des Altschuldners tritt, dessen Verpflichtung erlischt (sog. Schuldnerwechsel, -austausch). Eine befreiende Schuldübernahme setzt die

Zustimmung des Gläubigers voraus (§ 415 Abs. 1 BGB) und ist beim Transfer von Altersversorgungsverpflichtungen durch § 4 BetrAVG erheblich eingeschränkt. Hauptanwendungsfall einer befreienden Schuldübernahme von Altersversorgungsverpflichtungen in der Praxis ist der Betriebsübergang (§ 613a BGB).

Beispiel

1. Bilanzierung bei A (Übertragender)

- Am 1.10.01 bucht A die Pensionsrückstellung aus, da seine Verpflichtung entfallen ist, und realisiert aus der Mitgabe von Vermögenswerten i.H.v. 1.200 GE einen Verlust von 200 GE (Realisation der bislang – zulässigerweise – in der Pensionsrückstellung enthaltenen stillen Last durch Abschaffung der Verpflichtung).
- Am 31.12.01 weist A weder ein Haftungsverhältnis (§ 251 HGB) noch eine sonstige finanzielle Verpflichtung (§ 285 Nr. 3a HGB) aus, da A für das Schuldverhältnis weder gesamtschuldnerisch noch subsidiär haftet. Auch bei einem Betriebsübergang entfällt die Angabe eines Haftungsverhältnisses (da § 613a Abs. 2 Satz 1 BGB ein gesetzliches Haftungsverhältnis begründet, das nicht anzugeben ist); ggf. besteht indes eine Angabepflicht nach § 285 Nr. 3a HGB.

2. Bilanzierung bei B (Übernehmer)

- Bei B erfolgt die Zugangsbewertung der Pensionsrückstellung am 1.10.01 mit 1.200 GE. Der Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen verdrängt die Bewertung der Pensionsrückstellung zum Erfüllungsbetrag nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB.
- Bei der Folgebewertung der Pensionsrückstellung am 31.12.01 darf ihr Zugangswert (1.200 GE) weder unterschritten (andernfalls Verletzung des Grundsatzes der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen) noch „eingefroren“ werden (bis der Erfüllungsbetrag nach § 253 HGB den Zugangswert erreicht), sondern ist nach allgemeinen Grundsätzen fortzuschreiben (Fortschreibung um die Veränderung des Erfüllungsbetrags nach § 253 HGB).

Schuldbeitritt mit interner Erfüllungsübernahme

Bei einem Schuldbeitritt tritt ein Dritter einer bestehenden Verpflichtung bei; er begründet im Außenverhältnis ein neues, eigenständiges Schuldverhältnis, sodass – da nunmehr 2 Verpflichtungen bestehen – ein Gesamtschuldverhältnis (§ 421 BGB) entsteht. Im Innenverhältnis vereinbaren A und B schuldrechtlich, dass B fällige Leistungen der Arbeitnehmer aus den erteilten Zusagen erfüllen soll.

Beispiel

1. Bilanzierung bei A (Übertragender)

- Am 1.10.01 bucht A die Pensionsrückstellung aus, da für ihn – infolge der Mitgabe von Vermögenswerten an B – keine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung besteht, und realisiert einen Verlust i. H. v. 200 GE.
- Am 31.12.01 weist A ein Haftungsverhältnis (§ 251 HGB) aus, da die gesamtschuldnerische Haftung rechtsgeschäftlich begründet wurde.

2. Bilanzierung bei B (Übernehmer)

- Zugangs- und Folgebewertung bei B wie im Falle der befreienden Schuldübernahme.
- Die Freistellungsverpflichtung von B qualifiziert – anders als nach IDW RS HFA 30 a.F. infolge einer Änderung des Begriffs der Altersversorgungsverpflichtung in IDW RS HFA 30.7 n.F. – als **Pensionsrückstellung**, für die das Privileg der Abzinsung mit einem 10-Jahres-Durchschnittszinssatz gilt.

(Reine) Erfüllungsübernahme ohne Schuldbeitritt

Bei einer Erfüllungsübernahme verpflichtet sich ein Dritter, eine Schuld zu befriedigen, ohne die Schuld zivilrechtlich zu übernehmen (§ 329 BGB). Zivilrechtlich bleibt der originäre Schuldner alleiniger Schuldner; er erwirbt lediglich einen Freistellungsanspruch gegenüber dem erfüllungsübernehmenden Unternehmen.

Beispiel

1. Bilanzierung bei A (Übertragender)

- Am 1.10.01 darf A die Pensionsrückstellung nicht ausbuchen, da er im Außenverhältnis allein Schuldner bleibt (kritisch hierzu Klein, DB 2017, S. 1789).
- Am 1.10.01 aktiviert A einen Freistellungsanspruch (sonstiger Vermögensgegenstand), dessen Zugangsbewertung auf den Buchwert der Pensionsrückstellung (1.000 GE) begrenzt ist (sog. **Bruttobilanzierung**), sodass A einen Verlust i. H. v. 200 GE realisiert.

2. Bilanzierung bei B (Übernehmer)

- Zugangs- und Folgebewertung bei B wie im Falle der befreienden Schuldübernahme.
- Die Freistellungsverpflichtung von B qualifiziert als **sonstige** Rückstellung, die mit einem 7-Jahres-Durchschnittszinssatz abzuzinsen ist.

Hinweis

Durch Widmung des Freistellungsanspruchs als Deckungsvermögen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) kann eine Bruttobilanzierung vermieden werden. Bei insolvenzsicherer Verpfändung des Freistellungsanspruchs ist dieser mit seinem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (1.200 GE) und mit der Pensionsrückstellung (1.000 GE) zu saldieren (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB); es verbleibt – im Beispiel – ein „Aktiver Unterschiedsbetrag aus Vermögensverrechnung“ i. H. v. 200 GE (§ 246 Abs. 2 Satz 3 HGB).

1.4.3 Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB n.F.) und Abführungssperre

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.3.2016 (BGBl I 2016, S. 396) hat der Gesetzgeber den Durchschnittszins für die Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen von bislang 7 auf 10 Jahre verlängert. Die Neuregelung war erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 enden (Art. 75 Abs. 6 EGHGB, zur vorzeitigen Anwendung