

HOCHTIEF Aktiengesellschaft - 45117 Essen

Geschäftsstelle des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V.  
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

**ZENTRALABTEILUNG  
RECHNUNGSWESEN**

Opernplatz 2  
45128 Essen  
Tel.: 0201 824-2744  
Fax: 0201 824-2382

Seite 1 von 3  
20.05.2010

## **Anmerkungen zum Entwurf der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30)“**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, Ihnen unsere Anmerkungen zu dem vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW am 27.11.2009 verabschiedeten Entwurf der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen (IDW ERS HFA 30)“ darlegen zu können.

Im Folgenden geben wir einige Hinweise zur Tz. 30: „Eigene Anteile des Bilanzierenden scheiden als Deckungsvermögen aus, da sie keine Vermögensgegenstände darstellen.“

Die Würdigung der Tz. 30 erfolgt unter systematischen Gesichtspunkten zuerst mit der Frage, ob eigene Anteile bzw. Aktien Vermögensgegenstände darstellen, um daran anschließend beurteilen zu können, inwieweit es sich hierbei um handelsrechtliches Deckungsvermögen handelt.

Eine isoliert auf den Wortlaut einzelner Paragraphen des Handelsgesetzbuches (HGB) nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), wie z.B. dem § 246 HGB, gerichtete Analyse, unterstützt -in Ermangelung einer expliziten Regelung- nicht die Kernaussage in Tz. 30. Vielmehr verdeutlicht die Beschlußempfehlung und der Bericht des Rechtsausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung in der Drucksache 16/10067 vom 29. März 2009 (Seite 47), dass die Neufassung des § 246 Abs.1 HGB der Klarstellung und gesetzlichen Verankerung des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung dient. Weiterhin wird ausgeführt, dass sich mit § 246 Absatz 1 Satz 2 HGB keine Veränderungen des bisherigen Rechtszustandes ergeben. Von diesem Grundsatz ausgehend, dürften sich an den bisherigen Eigenschaften der eigenen Anteile bzw. Aktien und ihrer Be-

handlung als Vermögensgegenstände keine gesetzlichen Änderungen ergeben haben. Dieser Umstand ändert sich auch nicht durch die im Wege des BilMoG vorgenommene Ausweisänderung im Rahmen der Abschaffung der Bruttomethode. So hebt die gesetzliche Stellung der Bruttomethode im § 265 Absatz 3 Satz 2 HGB aF hervor, dass es sich hierbei lediglich um eine reine Ausweisfrage handelt und die grundsätzliche Würdigung eigener Anteile bzw. Aktien als Vermögensgegenstände nicht in Frage stellt.

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass in der Neufassung des § 246 HGB kein expliziter Ausschluss von der Beurteilung eigener Anteile bzw. Aktien als Vermögensgegenstände verankert ist und auch die Ausweisänderung zur Nettomethode im Sinne des § 272 Abs. 1a HGB keinen gegenteiligen Einfluss besitzt. Grundsätzlich bleibt die Beurteilung der eigenen Anteile bzw. Aktien als Vermögensgegenstände unabhängig von deren bilanziellem Ausweis zu würdigen.

Mit der Neufassung des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB normiert der Gesetzgeber eine gesetzliche Ausnahme vom allgemeinen handelsrechtlichen Verrechnungsverbot. Der Anwendungsbereich dieser Norm erstreckt sich inhaltlich auf die Verrechnung von Vermögensgegenständen mit Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen. Mit dieser Ergänzung des § 246 Abs. 2 um den Satz 2 soll gemäß Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung in der Drucksache 16/10067 vom 29. März 2009 (Seite 48) der Forderung der Praxis nach einer Vorschrift Rechnung getragen werden, die vergleichbar der Berücksichtigung von Planvermögen (plan assets) beim Ausweis der Pensionsrückstellungen innerhalb internationaler Rechnungslegungsstandards es erlaubt, Vermögensgegenstände und Schulden miteinander zu verrechnen. In diesem Sinne sind die Voraussetzungen für das Vorliegen von handelsrechtlichem Deckungsvermögen und Planvermögen nach der internationalen Rechnungslegungsnorm IAS 19 weitgehend identisch, wobei die IFRS im Gegensatz zum HGB zwingend eine Übertragung des Vermögens auf eine rechtlich selbständige Einheit vorsehen. Somit sind die Voraussetzungen für Deckungsvermögen nach HGB prinzipiell eher gegeben, als für Planvermögen nach IAS 19. Diese Tatsache steht auch im Einklang mit der Gesetzesbegründung (Drucksache 16/10067 vom 29. März 2009, Seite 35), wonach die Beurteilung des handelsrechtlichen Deckungsvermögens eine Annäherung an das Planvermögen nach internationalen Rechnungslegungsstandards erfahren soll. Somit erscheint es sachgerecht, die nach IAS 19 anerkannten Interpretationen und Verfahrensweisen für die handelsrechtliche Auslegung zu übernehmen, soweit keine gesetzlich eindeutig geregelten Sachverhalte dagegen sprechen.

**Zusammenfassend** zeigt sich, dass eigene Anteile bzw. Aktien auch nach dem BilMoG weiterhin als Vermögensgegenstände angesehen werden können und sich hierdurch kein Widerspruch zum gesetzlichen Ausweis entsprechend der Nettomethode ergibt. Eine Behandlung der eigenen Anteile bzw. Aktien als Deckungsvermögen und mithin eine Verrechnung mit Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen steht im Einklang mit der bisherigen praktischen Vorgehensweise nach den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS. Somit wird dieses Vermögen, das der Haftungsmasse des Unternehmens prinzipiell entzogen ist, auch nicht separat in der Bilanz ausgewiesen (vgl. Drucksache 16/10067 vom 29. März 2009, S. 35). Ein gesetzlich nicht verankerter Ausschluss der eigenen Anteile bzw. Aktien als Vermögensgegenstände und damit als handelsrechtliches Deckungsvermögen, würde im Widerspruch zu der vom Gesetzgeber gewollten Annäherung der handelsrechtlichen (HGB) an die internationale Rechnungslegung (IFRS) stehen.

Wir würden uns freuen, wenn Sie die vorstehenden Anmerkungen mit in der finalen IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW RS HFA 30) berücksichtigen würden. Für Rückfragen oder Diskussionen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Burkhard Lohr  
(Finanzvorstand)

Dr. Markus Stuers  
(Leiter Konzernbilanzierungsgrundsätze)