



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.  
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

## IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>04. IFRS-FA / 27.04.2012 / 09:30 – 11:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>02 – Verlautbarungen / ATZ / PAIRs</b>
<b>Thema:</b>	<b>Entwurf einer Verlautbarung ATZ</b>
<b>Papier:</b>	<b>04_02b_IFRS-FA_ATZ</b>

### Vorbemerkungen

- 1 Nach Veröffentlichung des überarbeiteten IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (IAS 19 (2011)) am 16. Juni 2011 wurde dem IFRSIC in London vom RIC (Rechnungslegungs Interpretations Committee des DRSC) die Frage vorgelegt, welcher der vier Kategorien nach IAS 19.5 (2011) Aufstockungsleistungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen (AL ATZ) zuzurechnen sind bzw. ob es sich um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (*termination benefits*) handelt. Das IFRSIC hat im Januar 2012 seine diesbezügliche Agendaentscheidung veröffentlicht, der zufolge für solche Aufstockungsleistungen folgendes gilt: '*they ... do not meet the definition of termination benefits*' (die vollständige Agendaentscheidung ist in **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage wiedergegeben).
- 2 Vor diesem Hintergrund hat der IFRS-Fachausschuss in seiner 2. Sitzung im Februar 2012 in Erwägung gezogen, eine Verlautbarung zur Frage der Bilanzierung von AL ATZ nach IAS 19 (2011) zu erarbeiten, da nach IAS 19 (1998) für AL ATZ eine Bilanzierung entsprechend den Vorschriften für *termination benefits* als Abfindung für die partielle Aufgabe des Arbeitsplatzes erfolgt (siehe hierzu IDW RS HFA 3 und bestätigend das Positionspapier des RIC vom 17. Januar 2006 (Die IFRS-Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Lichte von EITF Issue No. 05-5)).
- 3 In diesem Zusammenhang ist weiter darauf hinzuweisen, dass bereits das RIC beabsichtigt hatte, eine solche Verlautbarung zu erarbeiten (siehe hierzu die Veröffentlichung eines Arbeitsentwurfs zu einer Verlautbarung auf der Internetseite des DRSC vom



- 
2. September 2011<sup>1</sup>). Dieses Vorhaben wurde jedoch nach dem Beschluss zur Einreichung der zugrundeliegenden Sachfrage beim IFRSIC zunächst zurückgestellt, um die oben benannte Agendaentscheidung des IFRSIC abzuwarten.
- 4 Unter Berücksichtigung der ergangenen IFRSIC-Entscheidung wurde dem Fachausschuss für seine dritte Sitzung ein Entwurfsvorschlag vorgelegt, der auf den entsprechenden Vorarbeiten des RIC sowie der Entscheidung des IFRSIC aufbaute.
- 5 Für die vierte Sitzung des FA wurde dieser Entwurf auf Basis der Diskussionsergebnisse der dritten Sitzung vorschlagsweise angepasst. Die einzelnen Anmerkungen des IFRS-FA aus der dritten Sitzung werden in dieser Unterlage aufgeführt – zu jeder Anmerkung wird ein Anpassungsvorschlag vorgestellt, der in den Entwurf des Anwendungshinweises eingearbeitet wurde (siehe hierzu **Anlage 2** mit nachverfolgbaren Änderungen (und vorläufiger Beibehaltung der Randziffernreihenfolge; neu eingefügte Randziffern haben aus Gründen der Übersichtlichkeit eine vorläufige Nummer entsprechend der vorhergehenden Randziffer mit Kleinbuchstaben erhalten) sowie **Anlage 3** in „Reinschrift“).
- 6 Es ist darauf hinzuweisen, dass der FA die zu erarbeitende Verlautbarung zum Thema der AL ATZ nicht als eine Interpretation im Sinne von § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB zu veröffentlichen beabsichtigt, wohingegen das RIC einen ersten Arbeitsentwurf zu einer solchen Interpretation veröffentlicht hatte. Aufgrund der zwischenzeitlich erfolgten Kommunikation mit dem IFRSIC ist offenkundig, dass das Thema der Altersteilzeitvereinbarungen keinen spezifisch nationalen Sachverhalt darstellt, so dass eine Verlautbarung zum Thema AL ATZ in der Form einer (IFRS-) Interpretation nicht sachgerecht wäre.

---

<sup>1</sup> Abrufbar unter:

[http://www.standardsetter.de/drsc/news/news.php?ixnp\\_do=show\\_news\\_index&ixnp\\_lang=de&ixnp\\_id=1&ixnp\\_page=6&ixnp\\_do=show\\_news\\_article&ixnp\\_art\\_id=2437](http://www.standardsetter.de/drsc/news/news.php?ixnp_do=show_news_index&ixnp_lang=de&ixnp_id=1&ixnp_page=6&ixnp_do=show_news_article&ixnp_art_id=2437).



## Überblick

- 7 Im Rahmen der dritten Sitzung des IFRS-FA wurden Anregungen zu den folgenden Stichworten zur Überarbeitung des Entwurfs angesprochen, die nachfolgend im Einzelnen weiter analysiert werden (im Folgenden verwendete Tz. beziehen sich auf den zur dritten Sitzung vorgelegten Entwurf des Anwendungshinweises):

A	Hintergrund (Streichung der Ausführungen)
B	Hintergrund (Verschiebung Tz. 6 zu Anwendungsbereich)
C	Anwendungsbereich (Keine Beschränkung auf Blockmodell)
D	Fragestellung 1 (Verwendung des Begriffs „regelmäßig“)
E	Fragestellung 1 (Nebenpflichten des AN sind kein Service)
F	Fragestellung 1 (Tz. 13: zwei Indikatoren aufgezählt – nur einer diskutiert)
G	Fragestellung 2 (Streichung der Ausführungen)
H	Fragestellung 3 (Ansatz vs. Bewertung)
I	Fragestellung 3 ( Behandlung von Sonderfällen)
J	Fragestellung 4 (Art der Rückstellungszuführung)
K	Fragestellung 4 („Potentialrückstellungen“)
L	Fragestellung 4 (Rückstellung für Freistellungsphase)
M	Fragestellung 5 (Weitere Detaillierung der Ausführungen)
N	Fragestellung 6 (Streichung der Ausführungen)
O	Fragestellung 7 (Teilweise Streichung der Ausführungen)
P	Inkrafttreten (Streichung bzw. Folgewirkung zu bestehenden Papieren)

- 8 Im Rahmen des abschließenden Kapitels wird auf das weitere Vorgehen eingegangen.

### A Hintergrund (Streichung der Ausführungen)

- 9 Änderungsvorschlag: Es wird vorgeschlagen, die Ausführungen zur Überschrift **Hintergrund** ersatzlos zu streichen.
- 10 Umsetzung: Gemäß Vorschlag wurde der Passus gestrichen. Aufgrund der Streichung wurde die Einführung der Kurzschreibweise „IAS 19 (2011)“ für den am 16. Juni 2011 veröffentlichten, überarbeiteten Standard in die Textziffer 7 übertragen.

### B Hintergrund (Verschiebung Tz. 6 zu Anwendungsbereich)

- 11 Änderungsvorschlag: Die Ausführungen in der Tz. 6 zu Bilanzierungsfragen in Bezug auf den sog. Erfüllungsrückstand sollen in den **Anwendungsbereich** verschoben wer-



den. Diesem Vorschlag zufolge soll der Anwendungsbereich des Anwendungshinweises neben den Aufstockungsbeträgen auch „Abfindung“ und „Erfüllungsrückstand“ behandeln – ähnlich dem IDW RS HFA 3 in Bezug auf IAS 19 (1998).

- 12 Umsetzung: Die Verschiebung der bisherigen Tz. 6 wurde wie oben beschrieben vorgenommen. Eine Adressierung auch des Themas „Erfüllungsrückstand“ wurde bezüglich des Entwurfs des Anwendungshinweises zunächst nicht umgesetzt, da nach hier vertretener Auffassung insoweit kein Klarstellungsbedarf besteht und im Übrigen nur ausgewählte Rechnungslegungsfragen in Zusammenhang mit AL ATZ Gegenstand der Verlautbarung sind. Weiter ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Erarbeitung von IDW RS HFA 3 im Jahre 1998 hinsichtlich des Themas AL ATZ um ein vergleichsweise neues Bilanzierungsthema handelte und im Zweifel detailliertere Ausführungen erforderlich machte. Dieses Erfordernis besteht nach hier vertretener Auffassung derzeit nicht mehr – zudem hat das Instrument der AL ATZ in den vergangenen Jahren deutlich an Bedeutung eingebüßt.
- 13 Sofern jedoch die Aufnahme entsprechender Ausführungen in den Anwendungshinweis seitens des FA befürwortet wird, könnte z.B. auf den folgenden Formulierungsvorschlag zurückgegriffen werden, der ggf. als eigenständige Fragestellung in den Entwurf zu integrieren wäre:

„Sofern das ATZ-Verhältnis entsprechend dem sog. Blockmodell ausgestaltet wird, hat der Arbeitnehmer im ersten Block, der sog. Aktiv- oder Beschäftigungsphase, die volle Arbeitsleistung entsprechend dem auch vor ATZ-Vereinbarung vereinbarten Umfang zu erbringen, wobei die Entlohnung während dieser Zeit nur entsprechend der Teilzeitvereinbarung erfolgt (d.h. im Regelfall für 50% der erbrachten Arbeitsleistung). Durch diese Vorgehensweise baut sich in der Aktivphase ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers auf, der der Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der Arbeitsleistung entspricht. Für diesen Erfüllungsrückstand ist unter Beachtung der Regelungen der entsprechenden IFRS ein Schuldposten anzusammeln. Nach Beendigung der Aktivphase und während der Perioden des zweiten Blocks des Modells (der Passiv- oder Freistellungsphase), in denen der Arbeitnehmer gemäß der Teilzeitvereinbarung vergütet wird, ohne dass er eine Arbeitsleistung erbringt, ist der Schuldposten entsprechend aufzulösen.“

### **C Anwendungsbereich (Keine Beschränkung auf Blockmodell)**

- 14 Änderungsvorschlag: Es wird vorgeschlagen, den Anwendungsbereich nicht auf das Blockmodell zu beschränken. Die Bilanzierung für das Blockmodell und das „nicht verblockte“ Modell sind konzeptionell identisch. Insbesondere sind auch die Aufstockungsleistungen während der Aktivphase in die Bilanzierung einzubeziehen (inkl. der sog.



---

*past service cost*) und nicht nach einem *pay-as-you-go* – Ansatz zu bilanzieren. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass in Textziffer 19 nur das Blockmodell behandelt wird.

- 15 Umsetzung: Entsprechend dem Vorschlag wird in der geänderten Formulierung zu Textziffer 8 darauf hingewiesen, dass sich die Ausführungen des Anwendungshinweises grundsätzlich auf das Blockmodell beziehen, jedoch analog auch für das Gleichverteilungsmodell Anwendung finden. Durch diese Vorgehensweise kann an den Formulierungen in Textziffer 19 festgehalten werden.

#### **D Fragestellung 1 (Verwendung des Begriffs „regelmäßig“)**

- 16 Änderungsvorschlag: Hinsichtlich der Zuordnung von AL ATZ in Bezug auf die vier Kategorien des IAS 19 (2011) wird in der Antwort zu Fragestellung 1 in Textziffer 10 die folgende Formulierung verwendet: „... handelt es sich regelmäßig um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sinne von ...“. In diesem Zusammenhang wird die Frage aufgeworfen, ob an der Verwendung des Wortes „regelmäßig“ festgehalten werden soll.
- 17 Umsetzung: Statt „regelmäßig“ wird nun vorschlagsweise der Begriff „in den weitaus überwiegenden Fällen“ verwendet.
- 18 Da davon auszugehen ist, dass die Verwendung von „regelmäßig“ auch im zweiten Spiegelstrich der Textziffer keine Unterstützung der Mitglieder des FA finden wird, wurde dieser Spiegelstrich vorschlagsweise gestrichen.

#### **E Fragestellung 1 (Nebenpflichten des AN sind kein Service)**

- 19 Änderungsvorschlag: Ein Mitglied des Fachausschusses weist mit Bezugnahme auf die Textziffern 12 und 19 darauf hin, dass es sich bei den Nebenpflichten des AN nicht um *Service* im Sinne von IAS 19 (2011) handelt bzw. dass sich diese Information aus den beiden Textziffern ableiten lässt. In diesem Zusammenhang wird gefordert, diese Aussage zu begründen, soweit sie im Entwurf verwendet wird.



20 Umsetzung: Nach hier vertretener Meinung wird in Textziffer 12 keine Aussage zu der Frage gemacht, ob es sich bei Nebenpflichten des Arbeitnehmers um erbrachte Arbeitsleistung (*service*) handelt. Es wird vielmehr die Frage adressiert, ob mit dem Ende der Aktivphase das Arbeitsverhältnis als beendet anzusehen ist. Als ein Argument, dass zu einer Bejahung dieser Frage führt, wird regelmäßig die wirtschaftliche Betrachtungsweise angeführt. Würde die Frage tatsächlich bejaht, würden die Aufstockungsleistungen während der Passivphase als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ einzustufen sein. Es wird in der vorliegenden Version der Textziffer 12 des Entwurfs jedoch die gegenteilige Auffassung vertreten, dass nämlich das Arbeitsverhältnis erst mit Abschluss der Passivphase beendet wird. Um diese Einschätzung weiter zu unterstützen, wurde der folgende zusätzliche Hinweis in den Text integriert:

„... Dies ergibt sich auch daraus, dass die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt i.S.d. §§ 611 und 612 BGB darstellen.“

#### **F Fragestellung 1 (Tz. 13: zwei Indikatoren aufgezählt – nur einer diskutiert)**

21 Änderungsvorschlag: Mit Bezug auf die Textziffer 13 des Entwurfs wird darauf hingewiesen, dass für die Einordnung als „Nicht-Termination Benefit“ zunächst zwei Indikatoren aufgezählt werden, jedoch nur einer dieser Indikatoren nachfolgend diskutiert wird.

22 Umsetzung: Eine entsprechende Anpassung des Textes wurde vorgenommen.

#### **G Fragestellung 2 (Streichung der Ausführungen)**

23 Änderungsvorschlag: Nach Meinung eines Mitglieds des IFRS-FA ist die Frage nicht notwendig und kann gestrichen werden. Ersatzweise wird darauf hingewiesen, dass in Textziffer 15 der Hinweis auf IAS 19.99-112 sowie .123-130 (2011) fehlt.

24 Umsetzung: Nach hier vertretener Meinung sollte aus Gründen der geschlossenen Adressierung wesentlicher Fragen an den Ausführungen festgehalten werden, auch wenn hier der Erkenntniswert als geringer einzustufen ist, als dies für andere Ausführungen des Entwurfs gilt.

25 Die Verweise in Textziffer 15 des Entwurfs wurden auf solche Sachverhalte beschränkt,



die im hier diskutierten Sachverhalt als wesentlich angesehen wurden. Es spricht jedoch nichts gegen eine vollständige Auflistung der Verweise, so dass eine entsprechende Ergänzung vorgenommen wurde.

## **H Fragestellung 3 (Ansatz vs. Bewertung)**

- 26 Änderungsvorschlag: Nach Auffassung mehrerer Mitglieder des IFRS-FA werden in Textziffer 17 Ansatzthemen mit denen der Bewertung vermischt. Bei Ausreichung eines verbindlichen Angebots besteht eine rechtliche Verpflichtung, aus der folgt, dass der Ansatz einer Schuld zu erfolgen hat. Wenn aber mehr dagegen als dafür spricht, dass das Angebot auch angenommen wird, erfolgt eine Bewertung mit 0 Euro (ein Mitglied des FA weist darauf hin, dass nach seiner Einschätzung IAS 19 – anders als IAS 37 – die Wahrscheinlichkeit des Ressourcenabflusses als Ansatzkriterium nicht kennt; im Ergebnis mag es nach dieser Auffassung für die Bilanzierung unerheblich sein, die Ableitung ist jedoch nach Auffassung dieses Mitglieds des FA inkonsistent).
- 27 Umsetzung: Es wurden entsprechende Anpassungen vorgenommen.

## **I Fragestellung 3 (Behandlung von Sonderfällen)**

- 28 Änderungsvorschlag: Mit Rückgriff auf die Textziffer 11 des Entwurfs wurde der Vorschlag unterbreitet, in dem Anwendungshinweis auch ausführlicher auf „Sonderfälle“ einzugehen.
- 29 Umsetzung: Nach hier vertretener Meinung werden Sonderfälle, denen zufolge AL ATZ als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19.8 (2011) einzustufen sein werden, nur in sehr seltenen Ausnahmefällen vorzunehmen sein, so dass eine explizite Adressierung in dem Anwendungshinweis weder gerechtfertigt noch notwendig erscheint.

## **J Fragestellung 4 (Art der Rückstellungszuführung)**

- 30 Änderungsvorschlag: Zur Bewertung der Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses wird im Entwurf ausgeführt, dass „bis



zum Ende der Aktivphase ... eine ratierliche Zuführung ... vorzunehmen“ ist. In diesem Zusammenhang wird von einem Mitglied des IFRS-FA darauf hingewiesen, dass bezüglich der Art der Zuführung in der Praxis zumindest drei Auffassungen diskutiert werden, so dass die Ausführungen im Entwurf entsprechend detaillierter zu gestalten sind.

31 Umsetzung: Soweit ersichtlich handelt es sich bei den drei in der Praxis diskutierten Vorgehensweisen um die folgenden Varianten:

- (1) lineare Zuführung bis zum Beginn der Freistellungsphase: gemäß dieser Variante erfolgt keine Unterscheidung zwischen den Aufstockungsbeträgen, die einerseits während der Aktivphase und andererseits während der Passivphase erdient werden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Schuld während der Aktivphase (a) hinsichtlich ausgezahlter Aufstockungsleistungen entsprechend aufzulösen ist und (b) in Bezug auf noch nicht ausgezahlte, aber die Aktivphase betreffende künftige Aufstockungsleistungen entsprechend weiter zu erhöhen ist.
- (2) Differenzierung hinsichtlich der ATZ-Aufstockungen betreffend (a) die Aktivphase und (b) die Freistellungs- oder Passivphase:
  - (a) Aktivphase: die Aufstockungen, die in der Aktivphase zur Auszahlung gelangen, werden diesem Verfahren zufolge auch in der Aktivphase erdient und somit sogleich aufwandsmäßig erfasst, ohne dass eine entsprechende Schuld zu bilanzieren ist.
  - (b) Passivphase: für die Aufstockungen, die während der Passivphase zur Auszahlung gelangen, ist eine entsprechende Schuld anzusammeln, da sie im Zeitraum bis zum Beginn der Passivphase erdient werden.

Würdigung: diese Vorgehensweise lehnt sich an die Unterscheidung zwischen Aufstockungen und Erfüllungsrückständen (nur für diese besteht eine Insolvenzsicherungspflicht) gem. SGB an. Mit Blick auf die Besonderheiten der deutschen Sozialgesetzgebung ließen sich Argumente für eine solche Vorgehensweise herleiten, die jedoch andererseits vor dem Hintergrund der Regelungen des IAS 19 (2011) konzeptionell wohl nicht zu halten sind. Dies gilt insbesondere für den „Standardfall“, in dem die vertragliche Vereinbarung über ein ATZ-Verhältnis zwischen AN und AG nicht mit dem Beginn der Aktivphase zusammenfällt.

- (3) „graded vesting“: wörtlich könnte diese Variante in etwa mit der Bezeichnung „gestaffeltes Erdienen“ der Aufstockungsleistungen umschrieben werden. Dieser Bezeichnung kann allerdings schon entnommen werden, dass dieses Verfahren auf Aufstockungsleistungen nicht anwendbar ist. Dies wird darauf zurückgeführt, dass





bei vorzeitiger Beendigung des Altersteilzeitverhältnisses (z.B. aufgrund von biome-trischen Risiken – gelegentlich auch als sog. „Störfall“ bezeichnet) der Arbeitnehmer bzw. dessen Erben den Anspruch auf die Aufstockungsbeträge in vollem Umfang verwirkt, so dass der Anspruch letztlich auf den unverfallbaren Erfüllungsrückstand begrenzt ist<sup>2</sup>. Es entstehen insoweit keine „Teilansprüche“, die bereits im Zeitablauf unverfallbar bzw. unentziehbar werden.

32 Um die in der vorhergehenden Textziffer diskutierten Varianten entsprechend in dem Entwurf zu berücksichtigen, wird es somit als ausreichend angesehen, Textziffer 19 (erster Absatz) wie folgt zu konkretisieren:

„Ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Ersterfassung der Schuld) und bis zum Ende der Aktivphase ist eine linear ratierliche Zuführung gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) und insbesondere gemäß der Planformel (IAS 19.70 (2011)) vorzunehmen. Der spiegelbildliche Abbau der Schuld erfolgt in der Freistel-lungsphase, wobei während der Aktivphase bereits geleistete Zahlungen entsprechend zu berücksichtigen sind.“

#### **K Fragestellung 4 („Potentialrückstellungen“)**

33 Änderungsvorschlag: In der Textziffer 20 wird das Thema der „Potentialrückstellungen“ aufgegriffen. Nach Auffassung eines Mitglieds des IFRS-FA enthält der Entwurf des An-wendungshinweises keinen Hinweis auf die konkrete Bilanzierung dieser Verbindlich-keit.

34 Umsetzung: In Textziffer 20 wird im Rahmen einer abstrakten Darstellung die gemäß IAS 19 (2011) vorgesehene (Bewertungs-) Vorgehensweise aufgezeigt. Ergänzend wur-de aufgrund des obigen Änderungsvorschlags noch auf die folgende weitere Einzelheit eingegangen:

- Bestehende Ablehnungsmöglichkeiten des Arbeitgebers zum Abschluss von ATZ-Verhältnissen, soweit der Tarifvertrag oder die Betriebsvereinbarung dies vorsieht, wenn eine bestimmte Anzahl potentieller Anspruchsberechtigter das ATZ-Angebot in Anspruch genommen hat (sog. Überlastquoten).

35 Eine darüber hinausgehende Konkretisierung erscheint nach hier vertretener Auffas-sung nicht sinnvoll, da die spezifische Umsetzung der abstrakten Regeln von Unter-

---

<sup>2</sup> Es wird hier davon ausgegangen, dass den ATZ-Vereinbarungen entsprechende Regelungen zugrunde liegen – im Einzelfall mag es in der Praxis hiervon abweichende Vereinbarungen geben.



nehmen zu Unternehmen variieren dürfte und solchen Ausführungen im Übrigen ein - abzulehnender - Charakter von Anwendungsleitlinien und kasuistischen Regeln zukommen würde.

#### **L Fragestellung 4 (Rückstellung für Freistellungsphase)**

- 36 Änderungsvorschlag: Zu den Antworten in Bezug auf die Fragestellung 4 (Bewertung) wurde im Rahmen der dritten Sitzung des FA die Frage aufgeworfen, mit welcher Begründung für die in der Freistellungsphase zu leistenden Aufstockungsbeträge eine entsprechende Schuld bis zum Beginn dieser Phase anzusammeln ist. Mit Verweis auf bestehende analoge Regelungen zu anteilsbasierten Vergütungen bzw. den betreffenden Standard (IFRS 2) wird in diesem Zusammenhang argumentiert, dass der Altersteilzeitler in der Freistellungsphase insbesondere dergestalt eine Leistung für das Unternehmen erbringt, dass er nicht für andere Arbeitgeber (bzw. als Selbständiger) tätig wird<sup>3</sup>. Im Rahmen der sich anschließenden Diskussion wird dieses „Nichttätigwerden“ während der Freistellungsphase teilweise als eine einer „Wettbewerbsklausel“ vergleichbare Vereinbarung verstanden.
- 37 Umsetzung: Nach hier vertretener Auffassung ist zwar anzuerkennen, dass die Vereinbarung bzgl. des Nichttätigwerdens des Arbeitnehmers während der Freistellungsphase im Rahmen von ATZ-Regelungen (folgend kurz: Nichttätigwerden) gewisse Parallelen zu einem Wettbewerbsverbot im klassischen Sinne aufweist, andererseits jedoch die folgenden Gründe dafür sprechen, in Bezug auf die während der Freistellungsphase zu leistenden Aufstockungsbeträge eine Schuld bis zum Beginn dieser Periode anzusammeln:
- (1) Es besteht ein qualitativer Unterschied zwischen den Vereinbarungen zum Nichttätigwerden und Wettbewerbsklauseln, wie sie mit Vertretern des sog. Top-Managements vereinbart werden. Im Regelfall ist davon auszugehen, dass dem Wettbewerbsschutz des Arbeitgebers bei Vereinbarungen zum Nichttätigwerden eine nur eine sehr untergeordnete und somit vernachlässigbare Bedeutung zukommt.
  - (2) Die Aufstockungsleistung wird – der Argumentation des IFRSIC folgend – im Austausch für die erbrachte Arbeitsleistung (*service*) erbracht.

---

<sup>3</sup> Im Regelfall wird mit dem Arbeitnehmer vereinbart, dass während der Freistellungsphase eine Betätigung (hier im Sinne eines Anstellungsverhältnisses oder als Selbständiger) untersagt ist.



(3) Da es sich gem. (1) bei der „Nebenpflicht“ eines Arbeitnehmers in der Form des Nichttätigwerdens im Regelfall um einen vernachlässigbaren (unwesentlichen) Teil der Arbeitsleistung (*service*) im Sinne von (2) handelt, muss die Aufwandserfassung für die Leistung an den Arbeitnehmer (*employee benefit*) mit dem Erbringen der „Haupt-“Arbeitsleistung korrespondieren; d.h. im hier diskutierten Zusammenhang, dass die Aufwandserfassung bis zum Ende der Aktivphase in vollem Umfang zu erfolgen hat.

38 Vor diesem Hintergrund ist nach hier vertretener Auffassung der oben dargestellten Überlegung bzw. dem Änderungsvorschlag nicht zu folgen.

### **M Fragestellung 5 (Weitere Detaillierung der Ausführungen)**

39 Änderungsvorschlag: Hinsichtlich der Ausführungen zu einer Mindestbetriebszugehörigkeit als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung wird eine weitergehende Detaillierung angeregt, da es sich um eine der zentralen Aussagen des Anwendungshinweises handelt.

40 Umsetzung: Der Vorschlag wurde entsprechend umgesetzt.

### **N Fragestellung 6 (Streichung der Ausführungen)**

41 Änderungsvorschlag: Bezüglich der Ausführungen zu Fragestellung 6 (Auswirkungen auch auf andere leistungsorientierte Pläne; Tz. 23-24 des Entwurfs) wird seitens eines Mitglieds des FA eine ersatzlose Streichung vorgeschlagen.

42 Umsetzung: Nach hier vertretener Meinung sollte aus Gründen der geschlossenen Adressierung wesentlicher Fragen an diesen Ausführungen festgehalten werden.

### **O Fragestellung 7 (Teilweise Streichung der Ausführungen)**

43 Änderungsvorschlag: Die Ausführungen nach dem ersten Satz der Textziffer 26 des Entwurfs sollen gestrichen werden.



---

44 Umsetzung: Die Sätze 2 und 3 der Textziffer wurden gestrichen.

**P Inkrafttreten (Streichung bzw. Folgewirkung zu bestehenden Papieren)**

45 Änderungsvorschlag: Dieser Passus des Entwurfs soll gem. Vorschlag einiger Mitglieder des FA ersatzlos gestrichen werden. Ein anderes Mitglied des FA schlägt hingegen vor, einen Hinweis einzufügen, dass das bisherige Positionspapier des RIC ungültig wird bzw. ab Anwendung des IAS 19 (2011) nicht mehr anwendbar ist.

46 Umsetzung: Der Passus wurde gestrichen.

**Weiteres Vorgehen**

47 Hinsichtlich des weiteren Vorgehens sollte im Rahmen der Sitzung abschließend Folgendes geklärt werden:

(1) Ob die Überarbeitung des Entwurfs der Verlautbarung aufgrund der in der Sitzung gefassten Beschlüsse nochmals im Umlaufverfahren mit den Mitgliedern des FA abzustimmen ist?

(2) Welche Bezeichnung für den Entwurf der Verlautbarung zu verwenden ist?

(3) Welche Frist für die Einreichung von Stellungnahmen zu gewähren ist?

Zu den beiden Aspekten (2) und (3) wird auf die Sitzungsunterlage **04\_02a** bzw. die vom FA in der Sitzung zuvor gefassten Beschlüsse verwiesen.



## Anlage 1

### IFRS Interpretations Committee agenda decision (Auszug aus dem IFRIC Update vom Januar 2012)

#### **IAS 19 *Employee Benefits*—Applying the definition of termination benefits to ‘Altersteilzeit’ plans**

The Interpretations Committee received a request for guidance regarding the application of IAS 19 (2011) to ‘Altersteilzeit’ plans (ATZ plans) in Germany. ATZ plans are early retirement programmes designed to create an incentive for employees within a certain age group to smooth the transition from (full- or part-time) employment into retirement before the employees’ legal retirement age. ATZ plans offer bonus payments to employees in exchange for a 50 per cent reduction in working hours. Their employment is terminated at the end of a required service period. The bonus payments are wholly conditional on the completion of the required service period. If employment ends before the required service is provided, the employees do not receive the bonus payments. ATZ plans typically operate over a period of one to six years. Eligibility for the benefit would be on the basis of the employee’s age but would also typically include a past service requirement.

IAS 19 (2011) was the result of revisions issued in 2011 to IAS 19. These revisions, among other things, amended the guidance relating to termination benefits. Paragraph 8 of IAS 19 (2011) defines termination benefits as ‘employee benefits provided in exchange for the termination of an employee’s employment as a result of either:

- a. an entity’s decision to terminate an employee’s employment before the normal retirement date; or
- b. an employee’s decision to accept an offer of benefits in exchange for the termination of employment.’

The Committee observed that ATZ plans have attributes of both required service and termination benefits. The Committee noted that the distinction between benefits provided in exchange for services and termination benefits should be based on:

- a. all the relevant facts and circumstances for each individual entity’s offer of benefits under the plan considered;
- b. the indicators provided in paragraph 162 of IAS 19 (2011); and
- c. the definitions of the different categories of employee benefits in IAS 19 (2011).

The Committee noted that, in the fact pattern described above, consistently with paragraph 162(a) of IAS 19 (2011), the fact that the bonus payments are wholly conditional upon completion of an employee service over a period indicates that the benefits are in exchange for that service. They therefore do not meet the definition of termination benefits.

On the basis of the analysis described above, the Committee decided not to add the issue to its agenda.



---

## Anlage 2 (mit nachverfolgbaren Änderungen)

Entwurf

Anwendungshinweis 1 des IFRS-Fachausschusses

### **E-AH 1 IFRS-FA**

Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis zum **xx. xxxxx** 2012 aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf der Homepage des DRSC e.V. veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

IFRS-Fachausschuss  
DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin  
Tel.: +49 (0)30 206412-0  
Fax: +49 (0)30 206412-15  
E-mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)



## Vorbemerkung

### *IFRS-Fachausschuss*

Der IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben der Erarbeitung und Verlautbarung von Interpretationen und Anwendungshinweisen zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB sowie der Erarbeitung von Stellungnahmen zu IASB-Entwürfen. Soweit die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen betroffen ist, ist der IFRS-FA auch zuständig für die Zusammenarbeit mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), die Beratung bei Gesetzgebungsvorhaben und zur Umsetzung von EU-Richtlinien und Stellungnahmen zu EU-Richtlinien.

Die Anwendungshinweise des IFRS-Fachausschusses stellen nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Rahmenkonzepts des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRSIC sowie der eingegangenen Stellungnahmen die abschließende Meinung des IFRS-FA zu dem behandelten Sachverhalt dar.

Die vom IFRS-FA beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRSIC oder den IASB beschlossen wurde. Sie dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird und entfalten keine Bindungswirkung. Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalls einzubeziehen.

### *Copyright*

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des IFRS-FA berufen.

### *Herausgeber*

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.,  
Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de).



---

## Abkürzungsverzeichnis

<b>AltTZG</b>	<b>Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 28. März 2009 (BGBl. I S. 634) geändert</b>
<b>ATZ</b>	<b>Altersteilzeit</b>
<b>EITF</b>	<b>Emerging Issues Task Force (1984 vom FASB, dem US - amerikanischen Standardsetzer gegründete Einrichtung zur kurzfristigen Bereitstellung von Lösungen für aktuelle Bilanzierungsfragen aus der Praxis)</b>
<b>IAS</b>	<b>International Accounting Standard</b>
<b>IASB</b>	<b>International Accounting Standards Board</b>





## Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

### Maßgebliche IFRS:

IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

### Hintergrund

- ~~Am 16. Juni 2011 hat der IASB Änderungen zu IAS 19 veröffentlicht (im Folgenden: IAS 19 (2011)).~~
- ~~Die wesentlichen Änderungen stellen zum einen auf die Bilanzierungsvorschriften und Anhangangaben für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ab. Neben weiteren Änderungen hat der IASB auch die Bilanzierungsvorschriften für Leistungen aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses modifiziert.~~
- ~~Gemäß IAS 19.8 (2011) sind Leistungen aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses nunmehr wie folgt definiert: „Termination benefits are employee benefits provided in exchange for the termination of an employee’s employment as a result of either:  
(a) an entity’s decision to terminate an employee’s employment before the normal retirement date; or  
an employee’s decision to accept an offer of benefits in exchange for the termination of employment.“  
Auch in IAS 19.159 (2011) wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das die Verpflichtung begründende Ereignis die Beendigung des Arbeitsverhältnisses sein muss. Im Umkehrschluss handelt es sich hingegen nicht um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn die Leistung an den Arbeitnehmer für Arbeitsleistungen gewährt wird. In IAS 19.162 (2011) werden beispielhaft die beiden folgenden Indikatoren genannt, bei deren Vorliegen davon auszugehen ist, dass Leistungen an Arbeitnehmer für deren Arbeitsleistungen gewährt werden. Dies ist der Fall, sofern die Leistungen (a) in Abhängigkeit von in der Zukunft noch zu erbringender Arbeitsleistungen oder (b) im Rahmen der Regelungen eines Arbeitnehmerversorgungsplans (*employee benefit plan*) gewährt werden.~~
- ~~Vor diesem Hintergrund ist eine Neubeurteilung der Bilanzierung von ATZ-Vereinbarungen nach IFRS notwendig. Insbesondere ist die vom RIC (Rechnungslegungs-Interpretations-Committee des DRSC) in seinem am 17. Januar 2006 veröffentlichten Positionspapier „Die IFRS-Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Lichte von EITF Issue No. 05-5“ vertretene Auffassung auf eine Bilanzierung von Aufstockungsleistungen gemäß den Bilanzierungsvorschriften des IAS 19 (2011) nicht übertragbar. In dem Positionspapier hat das RIC die Auffassung vertreten, „dass die aus ATZ-Vereinbarungen resultierenden Verpflichtungen~~



~~im Hinblick auf die Aufstockungsbeträge zu den *termination benefits* im Sinne von IAS 19.133 (b)<sup>4</sup> zu zählen sind (...). Hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Gehalts haben ATZ-Vereinbarungen demnach im Wesentlichen Abfindungscharakter. Dies hat zur Konsequenz, dass die Aufwendungen für die Aufstockungsbeträge (sowohl das zusätzliche Gehalt als auch die zusätzlichen Einzahlungen in die Rentenversicherung betreffend) nicht durch sukzessive Rückstellungsbildung bis zum Ende der aktiven Phase verteilt werden, sondern bereits bei Bestehen einer Verpflichtung im Sinne von IAS 19.133 f.<sup>2</sup> (durch Zustimmung des Unternehmens zu einer entsprechenden tariflichen Regelung) bilanziell vollständig erfasst werden müssen (vgl. IAS 19.137<sup>2</sup>)“ (Fußnoten hinzugefügt).~~

5. ~~Im Januar 2012 wurde im IFRIC Update die folgende Agendaentscheidung des IFRSIC mit spezifischem Bezug auf deutsche ATZ-Vereinbarungen veröffentlicht:~~

~~„The Committee observed that ATZ plans have attributes of both required service and termination benefits. The Committee noted that the distinction between benefits provided in exchange for services and termination benefits should be based on:~~

- ~~a. all the relevant facts and circumstances for each individual entity's offer of benefits under the plan considered;~~
- ~~b. the indicators provided in paragraph 162 of IAS 19 (2011); and~~
- ~~c. the definitions of the different categories of employee benefits in IAS 19 (2011).~~

~~The Committee noted that, in the fact pattern described above, consistently with paragraph 162(a) of IAS 19 (2011), the fact that the bonus payments are wholly conditional upon completion of an employee service over a period indicates that the benefits are in exchange for that service. They therefore do not meet the definition of termination benefits.~~

~~On the basis of the analysis described above, the Committee decided not to add the issue to its agenda.”~~

6. ~~Da hinsichtlich der Bilanzierung des sog. Erfüllungsrückstandes nach Auffassung des IFRS-FA kein Interpretationsbedarf besteht, bezieht sich dieser Anwendungshinweis ausschließlich auf die bilanzielle Behandlung der sog. Aufstockungsleistungen.~~

## Anwendungsbereich

7. Dieser Anwendungshinweis bezieht sich auf den vom IASB am 16. Juni 2011 in überarbeiteter Form veröffentlichten IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (IAS 19 (2011))* und befasst sich mit der Bilanzierung von Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Sinne des AltTZG. Darüber hinaus sind die Regelungen dieses Anwendungshinweises auch auf solche Vereinbarungen über Aufstockungsleistungen anzuwenden, die zwar nicht im Rahmen von ATZ im Sinne des § 1 Abs. 3 AltTZG getroffen wurden, diesen jedoch strukturell und wirtschaftlich entsprechen.

<sup>4</sup> ~~Die Verweise beziehen sich jeweils auf IAS 19 (1998).~~



8. In der Praxis werden ATZ-Vereinbarungen i.S.d. vorhergehenden Rz. insbesondere nach dem Gleichverteilungs- und dem Blockmodell ausgestaltet. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises beziehen sich ausschließlich-grundsätzlich auf Ausgestaltungen nach dem Blockmodell, bei dem eine ATZ-Vereinbarung in ein bereits bestehendes Arbeitsverhältnis eingreift. Diese Regelungen gelten analog auch für das Gleichverteilungsmodell.
- 8a. Da hinsichtlich der Bilanzierung des sog. Erfüllungsrückstandes nach Auffassung des IFRS-Fachausschusses kein Auslegungsbedarf besteht, bezieht sich dieser Anwendungshinweis ausschließlich auf die bilanzielle Behandlung der sog. Aufstockungsleistungen.

### Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

9. **Fragestellung 1:** Um welche Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011) handelt es sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen?
10. Bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen handelt es sich regelmäßig-in den weitaus überwiegenden Fällen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sinne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.153 ff. (2011). Eine Zuordnung zur Kategorie  
 – „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ wird nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vorzunehmen sein;  
 - ~~„Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ bzw. „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ wird ausscheiden, da die entsprechenden Voraussetzungen im Fall von ATZ-Vereinbarungen regelmäßig nicht erfüllt sind.~~
11. Sofern die (Aufstockungs-) Leistungen an den Arbeitnehmer voraussichtlich (*expected*) innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wird, in voller Höhe fällig sind, ist eine Einstufung als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.9 ff. (2011) vorzunehmen. In diesem Zusammenhang zu berücksichtigende Aspekte sind u.a. der Zeitraum der Passivphase, der Zeitraum zwischen dem Wirksamwerden der ATZ-Vereinbarung und dem Beginn der aktiven Phase sowie etwaige Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten als Voraussetzung für eine ATZ-Beschäftigung.

Beispielsweise ist eine ATZ-Vereinbarung mit einer vom 1.1.20X1 bis zum 30.6.20X1 dauernden Beschäftigungsphase und einer sich anschließenden Passivphase bis zum 31.12.20X1 bei gleichverteilter Auszahlung der Aufstockungsleistungen während des ATZ-Zeitraums nicht als „kurzfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer“ einzustufen, wenn das Unternehmen ATZ-Vereinbarungen nur unter der Voraussetzung gewährt, dass dem ATZ-Zeitraum eine mindestens zweijährige Betriebszugehörigkeit unmittelbar vorausgeht. Die den Aufstockungsleistungen in diesem Fall entsprechend gegenüberstehende Arbeitsleistung wird über einen Zeitraum von zweiein-



halb Jahren erbracht, so dass die Aufstockungsleistungen nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die jeweilige Arbeitsleistung erbracht wird, in voller Höhe fällig sind.

12. Einer Einstufung der Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ in der Ausprägung als leistungsorientierter Plan (IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.55 ff. (2011)) steht entgegen, dass die Leistungen vom Unternehmen regelmäßig nicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Arbeitnehmer zu zahlen sind. Ist der Anspruch des Arbeitnehmers auf Aufstockungsleistungen mit der Bedingung verbunden, dass der Arbeitnehmer über die gesamte Laufzeit der ATZ-Vereinbarung bestimmten Verpflichtungen nachkommt, d.h. während der Beschäftigungsphase die vereinbarte Arbeitsleistung erbringt und während der Freistellung von der Arbeit (Passivphase) insbesondere keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachgeht, so endet das Arbeitsverhältnis erst mit dem Ende der Passivphase. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt i.S.d. §§ 611 und 612 BGB darstellen. Zum Ende der Passivphase diesem Zeitpunkt sind die Aufstockungsleistungen jedoch regelmäßig in vollem Umfang bereits an den Arbeitnehmer ausgezahlt.
13. Die im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen gewährten Aufstockungsleistungen sind gemäß der Entscheidung des IFRSIC vom Januar 2012 auch nicht als „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ gemäß IAS 19.8 (2011) einzustufen, da kein das Arbeitsverhältnis beendendes Ereignis im Sinne der Vorschrift vorliegt. Vielmehr werden die Aufstockungsleistungen vor dem Hintergrund gewährt, dass nach Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses noch Arbeitsleistungen vom Arbeitnehmer zu erbringen sind. In IAS 19.162 (2011) sind Indikatoren genannt, bei deren Vorliegen davon auszugehen ist, dass eine Leistung an Arbeitnehmer nicht im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird. Gemäß den beidenden ersten beispielhaft in der Vorschrift genannten Indikatoren ist dies der Fall, sofern die Leistung (1) abhängig von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen ist oder (2) in Übereinstimmung mit den Regelungen eines Arbeitnehmerversorgungsplans (employee benefit plan) gewährt wird.  
  
In Bezug auf diesen ersten Indikator ist bei ATZ-Vereinbarungen davon auszugehen, dass es sich hinsichtlich der Aufstockungsleistungen nicht um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses handelt.
14. **Fragestellung 2:** Welche Rechnungslegungsvorschriften des IAS 19 (2011) sind anzuwenden, wenn Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzuordnen sind?
15. Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung und Bewertung von ATZ-Vereinbarungen wird in IAS 19.155 f. (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-~~98~~119 sowie 113-115-123-130 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (hier: leistungsorientierte Pläne) verwiesen.



16. **Fragestellung 3:** Zu welchem Zeitpunkt ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses erstmals zu erfassen, sofern sie der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzurechnen ist?
17. Im Rahmen des Blockmodells entsteht die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld anzusetzen ist,
- im Falle von Individualvereinbarungen spätestens mit Abschluss einer ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet ~~und mehr dafür als dagegen spricht, dass das Angebot vom Arbeitnehmer angenommen wird und der Arbeitgeber somit keine realistische Alternative zur Zahlung der Aufstockungsleistungen an den Arbeitnehmer hat~~, und
  - im Falle von Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. Betriebsvereinbarungen oder Tarifverträge). Hierbei handelt es sich um den früheren der folgenden beiden Zeitpunkte: (1) das bilanzierende Unternehmen ist faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet, Aufstockungsleistungen zu gewähren, wenn betroffene Arbeitnehmer den Abschluss einer ATZ-Regelung verlangen oder (2) die Kollektivvereinbarung hat Wirksamkeit erlangt.  
~~Sieht die Kollektivvereinbarung bspw. für den Fall, dass eine bestimmte Anzahl potentieller Anspruchsberechtigter die ATZ-Regelung in Anspruch genommen haben, eine Ablehnungsmöglichkeit des Arbeitgebers vor, ist der Ansatz einer Schuld auf die Zahl der Anspruchsberechtigten begrenzt, für die keine Ablehnungsmöglichkeit des Arbeitgebers besteht.~~
18. **Fragestellung 4:** Wie ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten, wenn sie der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzurechnen ist?
19. Ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Ersterfassung der Schuld) und bis zum Ende der Aktivphase ist eine ratierte Zuführung gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) und insbesondere gemäß der Planformel (IAS 19.70 (2011)) vorzunehmen. Der spiegelbildliche Abbau der Schuld erfolgt in der Freistellungsphase, wobei während der Aktivphase bereits geleistete Zahlungen entsprechend zu berücksichtigen sind.
- Zum bilanziellen Aufbau der endgültigen Verpflichtung (Schuld) zur Leistung von Aufstockungsleistungen während der Passivphase ist der Zeitraum bis zum Ende der Aktivphase zu berücksichtigen, da die Aufstockungen im Sinne des IAS 19 (2011) als (zusätzliches) Entgelt im Austausch für die vom Arbeitnehmer erbrachte Arbeitsleistung gewährt werden. Die (Neben-) Pflichten des Arbeitnehmers während der Passivphase – u.a. keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachzugehen – sind insoweit unbeachtlich.
20. Bei der Bewertung der Schuld im Rahmen von Kollektivverträgen – soweit noch keine Konkretisierungen durch Vertragsabschlüsse mit einzelnen Ar-



beitnehmern erfolgten – ist aufgrund des bestehenden Wahlrechts der Arbeitnehmer zur künftigen Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen von dem Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme auszugehen (sog. „Potentialrückstellung“). Hierbei sind bestehende Ablehnungsmöglichkeiten des Arbeitgebers zum Abschluss von ATZ-Verhältnissen, wenn eine bestimmte Anzahl Anspruchsberechtigter das ATZ-Angebot bereits in Anspruch genommen hat (sog. Überlastquoten), entsprechend zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Annahmen zu verweisen.

21. **Fragestellung 5:** Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung der Arbeitnehmer für eine bestimmte Mindestzeit vor Beginn der Aktivphase beim Unternehmen beschäftigt sein muss und dieser Zeitraum noch vor Vertragsunterzeichnung bzw. vor Wirksamwerden einer Kollektivvereinbarung beginnt?
22. In einem solchen Fall liegt sog. nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (*past service costs*) vor, der gemäß IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.103 (a) (2011) aufwandswirksam zu dem Zeitpunkt zu erfassen ist, zu dem die Schuld erstmals anzusetzen ist/angesetzt wird. Dies gilt sowohl für Individual- als auch für Kollektivvereinbarungen.
- 22a. In diesen Fällen ist aufgrund wirksam abgeschlossener ATZ-Vereinbarungen (bzw. auch in Bezug auf Potentialrückstellungen) im Rahmen des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands der auf die vor dem Abschluss der Vereinbarung bereits erbrachten Arbeitsleistungen entfallende Barwert der Leistungsverpflichtung bilanziell zu erfassen. Dieses Erfordernis ist darin begründet, dass der Arbeitnehmer die Aufstockungsbeträge in diesen Fällen nicht erst ab Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses verdient, sondern bereits ab Beginn des Zeitraums der Mindestbetriebszugehörigkeit und bis zur Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses verdient hat.
23. **Fragestellung 6:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?
24. Ja. ATZ-Regelungen haben oftmals auch indirekte Effekte auf den Pensionsplan eines Unternehmens, da betroffene Arbeitnehmer bspw. die Betriebsrente zu einem früheren Zeitpunkt abrufen können, als das ohne eine ATZ-Vereinbarung vorgesehen ist. Dies ist bei der Bewertung der betroffenen anderen leistungsorientierten Pläne entsprechend zu berücksichtigen.
25. **Fragestellung 7:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?
26. Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden. In diesem Zusammenhang ist u.a. zu berücksichtigen, dass zum Zeitpunkt der Erstanwendung des IAS 19 (2011) bereits vereinbarte ATZ-Verhältnisse, die bisher gemäß IAS 19 (1998) als „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ kategorisiert sind, nunmehr (regelmäßig) der Kategorie



~~der „anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19 (2011) zuzurechnen sind. Sind die ATZ-Vereinbarungen gemäß IAS 19 (2011) einer anderen Kategorie als nach IAS 19 (1998) zuzurechnen, so sind entsprechend andere Bewertungsvorschriften anzuwenden.~~



---

## Anlage 3 (Reinschrift)

Entwurf

Anwendungshinweis 1 des IFRS-Fachausschusses

### **E-AH 1 IFRS-FA**

Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis zum **xx. xxxxx** 2012 aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf der Homepage des DRSC e.V. veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

IFRS-Fachausschuss

DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin

Tel.: +49 (0)30 206412-0

Fax: +49 (0)30 206412-15

E-mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)





## Vorbemerkung

### *IFRS-Fachausschuss*

Der IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben der Erarbeitung und Verlautbarung von Interpretationen und Anwendungshinweisen zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB sowie der Erarbeitung von Stellungnahmen zu IASB-Entwürfen. Soweit die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen betroffen ist, ist der IFRS-FA auch zuständig für die Zusammenarbeit mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), die Beratung bei Gesetzgebungsvorhaben und zur Umsetzung von EU-Richtlinien und Stellungnahmen zu EU-Richtlinien.

Die Anwendungshinweise des IFRS-Fachausschusses stellen nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Rahmenkonzepts des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRSIC sowie der eingegangenen Stellungnahmen die abschließende Meinung des IFRS-FA zu dem behandelten Sachverhalt dar.

Die vom IFRS-FA beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRSIC oder den IASB beschlossen wurde. Sie dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird und entfalten keine Bindungswirkung. Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalls einzubeziehen.

### *Copyright*

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des IFRS-FA berufen.

### *Herausgeber*

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.,  
Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de).



---

## Abkürzungsverzeichnis

<b>AltTZG</b>	<b>Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 28. März 2009 (BGBl. I S. 634) geändert</b>
<b>ATZ</b>	<b>Altersteilzeit</b>
<b>EITF</b>	<b>Emerging Issues Task Force (1984 vom FASB, dem US - amerikanischen Standardsetzer gegründete Einrichtung zur kurzfristigen Bereitstellung von Lösungen für aktuelle Bilanzierungsfragen aus der Praxis)</b>
<b>IAS</b>	<b>International Accounting Standard</b>
<b>IASB</b>	<b>International Accounting Standards Board</b>



---

## Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

### Maßgebliche IFRS:

IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.

### Anwendungsbereich

7. Dieser Anwendungshinweis bezieht sich auf den vom IASB am 16. Juni 2011 in überarbeiteter Form veröffentlichten IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (IAS 19 (2011)) und befasst sich mit der Bilanzierung von Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Sinne des AltTZG. Darüber hinaus sind die Regelungen dieses Anwendungshinweises auch auf solche Vereinbarungen über Aufstockungsleistungen anzuwenden, die zwar nicht im Rahmen von ATZ im Sinne des § 1 Abs. 3 AltTZG getroffen wurden, diesen jedoch strukturell und wirtschaftlich entsprechen.
8. In der Praxis werden ATZ-Vereinbarungen i.S.d. vorhergehenden Rz. Insbesondere nach dem Gleichverteilungs- und dem Blockmodell ausgestaltet. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises beziehen sich grundsätzlich auf Ausgestaltungen nach dem Blockmodell, bei dem eine ATZ-Vereinbarung in ein bereits bestehendes Arbeitsverhältnis eingreift. Diese Regelungen gelten analog auch für das Gleichverteilungsmodell.
- 8a. Da hinsichtlich der Bilanzierung des sog. Erfüllungsrückstandes nach Auffassung des IFRS-Fachausschusses kein Auslegungsbedarf besteht, bezieht sich dieser Anwendungshinweis ausschließlich auf die bilanzielle Behandlung der sog. Aufstockungsleistungen.



## Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

9. **Fragestellung 1:** Um welche Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011) handelt es sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen?
10. Bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen handelt es sich in den weitaus überwiegenden Fällen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sinne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.153 ff. (2011). Eine Zuordnung zur Kategorie „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ wird nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vorzunehmen sein.
11. Sofern die (Aufstockungs-) Leistungen an den Arbeitnehmer voraussichtlich (*expected*) innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wird, in voller Höhe fällig sind, ist eine Einstufung als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.9 ff. (2011) vorzunehmen. In diesem Zusammenhang zu berücksichtigende Aspekte sind u.a. der Zeitraum der Passivphase, der Zeitraum zwischen dem Wirksamwerden der ATZ-Vereinbarung und dem Beginn der aktiven Phase sowie etwaige Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten als Voraussetzung für eine ATZ-Beschäftigung.

Beispielsweise ist eine ATZ-Vereinbarung mit einer vom 1.1.20X1 bis zum 30.6.20X1 dauernden Beschäftigungsphase und einer sich anschließenden Passivphase bis zum 31.12.20X1 bei gleichverteilter Auszahlung der Aufstockungsleistungen während des ATZ-Zeitraums nicht als „kurzfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer“ einzustufen, wenn das Unternehmen ATZ-Vereinbarungen nur unter der Voraussetzung gewährt, dass dem ATZ-Zeitraum eine mindestens zweijährige Betriebszugehörigkeit unmittelbar vorausgeht. Die den Aufstockungsleistungen in diesem Fall entsprechend gegenüberstehende Arbeitsleistung wird über einen Zeitraum von zweieinhalb Jahren erbracht, so dass die Aufstockungsleistungen nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der jährlichen Berichtsperiode, in der die jeweilige Arbeitsleistung erbracht wird, in voller Höhe fällig sind.

12. Einer Einstufung der Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ in der Ausprägung als leistungsorientierter Plan (IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.55 ff. (2011)) steht entgegen, dass die Leistungen vom Unternehmen regelmäßig nicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Arbeitnehmer zu zahlen sind. Ist der Anspruch des Arbeitnehmers auf Aufstockungsleistungen mit der Bedingung verbunden, dass der Arbeitnehmer über die gesamte Laufzeit der ATZ-Vereinbarung bestimmten Verpflichtungen nachkommt, d.h. während der Beschäftigungsphase die vereinbarte Arbeitsleistung erbringt und während der Freistellung von der Arbeit (Passivphase) insbesondere keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachgeht, so endet das Arbeitsverhältnis erst mit dem Ende der Passivphase. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt i.S.d. §§ 611 und 612 BGB darstellen. Zum Ende der Passiv-



phase sind die Aufstockungsleistungen jedoch regelmäßig in vollem Umfang bereits an den Arbeitnehmer ausgezahlt.

13. Die im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen gewährten Aufstockungsleistungen sind gemäß der Entscheidung des IFRSIC vom Januar 2012 auch nicht als „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ gemäß IAS 19.8 (2011) einzustufen, da kein das Arbeitsverhältnis beendendes Ereignis im Sinne der Vorschrift vorliegt. Vielmehr werden die Aufstockungsleistungen vor dem Hintergrund gewährt, dass nach Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses noch Arbeitsleistungen vom Arbeitnehmer zu erbringen sind. In IAS 19.162 (2011) sind Indikatoren genannt, bei deren Vorliegen davon auszugehen ist, dass eine Leistung an Arbeitnehmer nicht im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird. Gemäß dem ersten beispielhaft in der Vorschrift genannten Indikator ist dies der Fall, sofern die Leistung abhängig von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen ist.

In Bezug auf diesen Indikator ist bei ATZ-Vereinbarungen davon auszugehen, dass es sich hinsichtlich der Aufstockungsleistungen nicht um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses handelt.

14. **Fragestellung 2:** Welche Rechnungslegungsvorschriften des IAS 19 (2011) sind anzuwenden, wenn Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzuordnen sind?
15. Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung und Bewertung von ATZ-Vereinbarungen wird in IAS 19.155 f. (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-119 sowie .123-130 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (hier: leistungsorientierte Pläne) verwiesen.
16. **Fragestellung 3:** Zu welchem Zeitpunkt ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses erstmals zu erfassen, sofern sie der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzurechnen ist?
17. Im Rahmen des Blockmodells entsteht die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld anzusetzen ist,
- im Falle von Individualvereinbarungen spätestens mit Abschluss einer ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, und
  - im Falle von Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. Betriebsvereinbarungen oder Tarifverträge). Hierbei handelt es sich um den früheren der folgenden beiden Zeitpunkte: (1) das bilanzierende Unternehmen ist faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet, Aufstockungsleistungen zu gewähren, wenn betroffene Arbeitnehmer den Abschluss einer ATZ-Regelung verlangen oder (2) die Kollektivvereinbarung hat Wirksamkeit erlangt.



18. **Fragestellung 4:** Wie ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten, wenn sie der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzurechnen ist?
19. Ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Ersterfassung der Schuld) und bis zum Ende der Aktivphase ist eine rätierliche Zuführung gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) und insbesondere gemäß der Planformel (IAS 19.70 (2011)) vorzunehmen. Der spiegelbildliche Abbau der Schuld erfolgt in der Freistellungsphase, wobei während der Aktivphase bereits geleistete Zahlungen entsprechend zu berücksichtigen sind.

Zum bilanziellen Aufbau der endgültigen Verpflichtung (Schuld) zur Leistung von Aufstockungsleistungen während der Passivphase ist der Zeitraum bis zum Ende der Aktivphase zu berücksichtigen, da die Aufstockungen im Sinne des IAS 19 (2011) als (zusätzliches) Entgelt im Austausch für die vom Arbeitnehmer erbrachte Arbeitsleistung gewährt werden. Die (Neben-) Pflichten des Arbeitnehmers während der Passivphase – u.a. keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachzugehen – sind insoweit unbeachtlich.

20. Bei der Bewertung der Schuld im Rahmen von Kollektivverträgen – soweit noch keine Konkretisierungen durch Vertragsabschlüsse mit einzelnen Arbeitnehmern erfolgten – ist aufgrund des bestehenden Wahlrechts der Arbeitnehmer zur künftigen Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen von dem Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme auszugehen (sog. „Potentialrückstellung“). Hierbei sind bestehende Ablehnungsmöglichkeiten des Arbeitgebers zum Abschluss von ATZ-Verhältnissen, wenn eine bestimmte Anzahl Anspruchsberechtigter das ATZ-Angebot bereits in Anspruch genommen hat (sog. Überlastquoten), entsprechend zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Annahmen zu verweisen.
21. **Fragestellung 5:** Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung der Arbeitnehmer für eine bestimmte Mindestzeit vor Beginn der Aktivphase beim Unternehmen beschäftigt sein muss und dieser Zeitraum noch vor Vertragsunterzeichnung bzw. vor Wirksamwerden einer Kollektivvereinbarung beginnt?
22. In einem solchen Fall liegt sog. nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (*past service costs*) vor, der gemäß IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.103 (a) (2011) aufwandswirksam zu dem Zeitpunkt zu erfassen ist, zu dem die Schuld erstmals angesetzt wird. Dies gilt sowohl für Individual- als auch für Kollektivvereinbarungen.
- 22a. In diesen Fällen ist aufgrund wirksam abgeschlossener ATZ-Vereinbarungen (bzw. auch in Bezug auf Potentialrückstellungen) im Rahmen des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands der auf die vor dem Abschluss der Vereinbarung bereits erbrachten Arbeitsleistungen entfallende Barwert der Leistungsverpflichtung bilanziell zu erfassen. Dieses Erfordernis ist darin begrün-



---

det, dass der Arbeitnehmer die Aufstockungsbeträge in diesen Fällen nicht erst ab Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses verdient, sondern bereits ab Beginn des Zeitraums der Mindestbetriebszugehörigkeit und bis zur Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses verdient hat.

23. **Fragestellung 6:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?
24. Ja. ATZ-Regelungen haben oftmals auch indirekte Effekte auf den Pensionsplan eines Unternehmens, da betroffene Arbeitnehmer bspw. die Betriebsrente zu einem früheren Zeitpunkt abrufen können, als das ohne eine ATZ-Vereinbarung vorgesehen ist. Dies ist bei der Bewertung der betroffenen anderen leistungsorientierten Pläne entsprechend zu berücksichtigen.
25. **Fragestellung 7:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?
26. Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden.