



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - 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

Sitzung:	08. IFRS-FA / 30.08.2012 / 15:45 – 17:45 Uhr
TOP:	09 – Bilanzierung von Altersteilzeitregelungen nach IAS 19 (2011)
Thema:	Würdigung eingegangener Stellungnahmen und Vorschlag zu einzelnen Anpassungen des Entwurfs des Anwendungshinweises
Papier:	08_09a_IFRS-FA_ATZ_AnalyseSN

A Einführung und Hintergrund

- 1 Am 4. Juli 2012 hat der IFRS-FA den Entwurf des *DRSC Anwendungshinweises 1 (IFRS)* zur „Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS“ (**DRSC E-AH 1 (IFRS)**) veröffentlicht, zu dem bis zum 19. August 2012 Stellung genommen werden konnte.
- 2 Zum vorgelegten Entwurf wurden beim DRSC insgesamt 6 Stellungnahmen eingereicht – in allen Fällen wurde eine Freigabe zur Veröffentlichung der Stellungnahmen auf der Internetseite des DRSC erteilt. Die inhaltlichen Anmerkungen dieser Stellungnahmen werden vollumfänglich (mit ihrem Originaltext) in dieser Sitzungsunterlage wiedergegeben und sind jeweils den behandelten Sachfragen bzw. den einzelnen Kapiteln zugeordnet. Darüber hinaus sind die Stellungnahmen in Kopie auch in Sitzungsunterlage **08_09c** enthalten – auf sie kann auch via folgendem Link zugegriffen werden:
http://www.drsc.de/service/docs/index.php?ixdix_do=show_docs&type_id=2&cat_id=47&base_doc_id=1505).
- 3 Für die 8. Sitzung des Fachausschusses ist eine Vorstellung und Diskussion der eingegangenen Stellungnahmen vorgesehen. Weiterhin soll darüber befunden werden, ob und in welcher Form Anpassungen an DRSC E-AH 1 (IFRS) vorzunehmen sind. Schließlich soll der AH unter Berücksichtigung dieser Anpassungen verabschiedet werden.
- 4 Vor diesem Hintergrund ist diese Sitzungsunterlage wie folgt strukturiert:



A	Einführung und Hintergrund
B	Eingegangene Stellungnahmen
C	Inhaltliche Würdigung der Stellungnahmen zu den einzelnen Fragestellungen
C0	Anwendungsbereich des E-AH
C1	Erfüllungsrückstand (Fragestellung 1)
C2	Zuordnung zu Kategorien nach IAS 19 (2011) (Fragestellung 2)
C3	Einschlägige Rechnungslegungsvorschriften (Fragestellung 3)
C4	Zeitpunkt der Ersterfassung (Fragestellung 4)
C5	Zugangsbewertung (Fragestellung 5)
C6	Ansammlung und Auflösung der Schuld (Fragestellung 6)
C7	Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten (Fragestellung 7)
C8	Auswirkungen auf andere Pläne (Fragestellung 8)
C9	Übergangsregelung (Fragestellung 9)
D	Sonstige Hinweise in den Stellungnahmen
D1	Titel des E-AH
D2	Gliederung des E-AH
D3	Begrifflichkeiten: Verpflichtung, Schuld, Rückstellung
D4	Handelsrechtliche Bilanzierung für AL ATZ
D5	Redaktionelle Anpassungen
E	Weitere Vorgehensweise
Anlage 1	Wiedergabe des Ausschnitts aus einer SN zum „Bewertungsmodell für die Aufstockungsleistungen“
Anlage 2	Diskussion der Argumente gegen nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand im Fall von notwendiger Mindestbetriebszugehörigkeit

5 In dieser Sitzungsunterlage werden die folgenden Abkürzungen verwendet:

AH	Anwendungshinweis
AL	Aufstockungsleistungen
AL ATZ	Aufstockungsleistungen im Rahmen von Altersteilzeitverhältnissen
AltTZG	Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 12. April 2012 (BGBl. I S. 579) geändert
ATZ	Altersteilzeit (-verhältnis)
E-AH	Entwurf eines <i>DRSC Anwendungshinweises 1 (IFRS)</i>
MBZ	Mindestbetriebszugehörigkeit
nDZA	nachzuerrechnender Dienstzeitaufwand
SN	Stellungnahme

B Eingegangene Stellungnahmen

6 In der nachfolgenden Textziffer wird ein tabellarischer Überblick über die insgesamt 6 eingereichten SN gegeben. Im Rahmen dieser Sitzungsunterlage werden die in der Tabelle in Fettdruck dargestellten Kürzel zur Kenntlichmachung der SN verwendet, auf die jeweils Bezug genommen wird.

7 In der Übersicht stellen sich die eingegangenen SN zum E-AH wie folgt dar:



Nr.	Absender (Kürzel)	Anmerkung
01	Volkswagen AG, Grundsätze Rechnungslegung, Wolfsburg (VW)	Es werden ausschließlich Anmerkungen zu den Tz. 20-23 des E-AH zur Verfügung gestellt.
02	BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung, Düsseldorf (BDO)	Es wird eine modifizierte Gliederung des E-AH vorgeschlagen.
03	KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin (KPMG)	Es wird der Standpunkt vertreten, dass Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten nicht zu nDZA führen.
04	Linde AG, IFRS Competence Center, München (Linde)	Es wird kommentierend zu allen in dem E-AH enthaltenen Fragestellungen Stellung genommen. Darüber hinaus werden weitergehende Vorschläge unterbreitet.
05	IVS – Institut der versicherungsmathematischen Sachverständigen für Altersversorgung e.V., Köln (IVS)	Es wird zu ausgewählten Aspekten des E-AH Stellung genommen. Darüber hinaus werden weitergehende Vorschläge unterbreitet.
06	Kern Mauch & Kollegen GmbH, Stuttgart (KM&K)	Es wird zu ausgewählten Aspekten des E-AH Stellung genommen. Darüber hinaus werden weitergehende Vorschläge unterbreitet.

C Inhaltliche Würdigung der Stellungnahmen zu den einzelnen Fragestellungen

- 8 Im Rahmen der Veröffentlichung des E-AH am 4. Juli 2012 wurde von Seiten des IFRS-FA im Rahmen der Pressemitteilung ausdrücklich um die Beantwortung von zwei Fragen zu den Themenkomplexen der Fragestellungen 6 (zur linear ratierlichen Ansammlung der Schuld) und 7 (zu nDZA im Falle von notwendigen MBZ) des E-AH gebeten. Die hierzu zur Verfügung gestellten Anmerkungen in den SN werden unten in den Kapiteln **C6** und **C7** dargestellt und diskutiert.

C0 Anwendungsbereich des E-AH

- 9 Zu den Ausführungen zum Anwendungsbereich des E-AH wurde wie folgt Stellung genommen:

Kürzel	Anmerkung
VW	---



Kürzel	Anmerkung
BDO	---
KPMG	---
Linde	<p>Der E-AH 1 regelt einzelne, ausgewählte Fragestellungen zur bilanziellen Behandlung von Altersteilzeitverpflichtungen nach IFRS. Dabei kommt u.E. der Anwendungsbereich, der i.d.R. die Ausgangslage sowie grundlegende Informationen zu den dann folgenden Fragestellungen bieten sollte, zu kurz.</p> <p>Da der E-AH 1 nicht auf den IDW RS HFA 3 verweist und auch unklar ist, ob der IDW RS HFA 3 überflüssig wird, wenn ein E-AH 1 in Kraft tritt, sollte einleitend im Anwendungsbereich analog zu IDW RS HFA 3 Abs. 1-7 grundlegend mind. folgendes erläutert werden:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.) Welche in der Praxis vorkommende Altersteilzeitmodelle existieren, 2.) Definition des „Aufstockungsbetrag“, 3.) Definition des „Erfüllungsrückstand“
IVS	<p>In Tz 1 Satz 2 wird der Anwendungsbereich des Hinweises auf solche Leistungen erweitert, die den Aufstockungszahlungen im Rahmen der Altersteilzeit vergleichbar sind. Zur Klarstellung empfehlen wir eine Ergänzung um folgende Sätze:</p> <p>Hierunter fallen auch als „Abfindungen“ bezeichnete zusätzliche Zahlungen, die am Ende der Altersteilzeit fällig werden, und arbeitgeberfinanzierte Erhöhungen von Zeitwertkonten. Verbesserungen der betrieblichen Altersversorgung, z.B. durch einen Rentenausgleich für höhere Abschläge, gehören in jedem Fall zu den „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“, auch wenn sie im Rahmen einer Altersteilzeit vereinbart wurden.</p>
KM&K	<p>Der Entwurf behandelt nur die Bilanzierung von Aufstockungsleistungen und Erfüllungsrückständen. Einige ATZ-Vereinbarungen sehen die Gewährung – i. d. R. in Form einer Einmalzahlung zum Ende der ATZ – als Ausgleich für eine infolge der ATZ sich ergebende Minderung der gesetzlichen Rente vor. Wir empfehlen, in den Entwurf einen Anwendungshinweis aufzunehmen.</p>

- 10 Zu den von **Linde** vorgetragenen Anregungen ist anzumerken, dass diese Aspekte im Rahmen der Erarbeitung des Entwurfs vom IFRS-Fachausschuss explizit mit dem Ergebnis diskutiert wurden, keine solchen Erläuterungen in den Text des E-AH aufzunehmen bzw. in früheren Entwürfen des E-AH entsprechend enthaltene Erläuterungen zu streichen. Eine ausschlaggebende Begründungen war, dass es sich bei ATZ um ein in der Praxis wohlbekanntes und seit mehr als 10 Jahren eingesetztes Instrument der Teilzeitarbeit älterer Arbeitnehmer handelt, für das es entsprechender Erläuterungen nicht (mehr) bedürfe. Vor diesem Hintergrund wird empfohlen, den E-AH insoweit nicht anzupassen bzw. nicht zu ergänzen.
- 11 Hinsichtlich des Hinweises von **IVS** ist bezüglich der als „Abfindungen bezeichneten zusätzlichen Zahlungen, die am Ende der Altersteilzeit fällig werden“, ohne dass eine weitergehende Spezifizierung dieser Abfindungen erfolgt, zumindest wie folgt zu diffe-



renzieren: bei den Leistungen handelt es sich unter Berücksichtigung der tatsächlichen wirtschaftlichen Bedeutung um

- vereinbarte AL ATZ oder
- tatsächliche Abfindungsleistungen.

Lediglich für den erstgenannten Fall ist eine bilanzielle Abbildung nach den Regelungen in Erwägung zu ziehen, wie sie im E-AH dargestellt sind, da es sich letztlich um eine hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten vom Standardfall ATZ abweichenden Vereinbarung handelt. Nach hier vertretener Auffassung wird dies jedoch durch die Formulierung im E-AH („... strukturell und wirtschaftlich entsprechen“) bereits in angemessener Form zum Ausdruck gebracht, so dass es keines expliziten Hinweises auf diesen Sonderfall bedarf. Handelt es sich hingegen um tatsächliche Abfindungsleistungen (*termination benefits* i.S.v. IAS 19 (2011)), hat die bilanzielle Abbildung nach den Regelungen des IAS 19.159 ff. (2011) zu erfolgen, so dass sich die vorgeschlagene Ergänzung verbietet, da im E-AH die bilanzielle Abbildung von *termination benefits* nicht dargestellt wird.

- 12 In Bezug auf „arbeitgeberfinanzierte Erhöhungen von Zeitwertkonten“ ist eine wirtschaftliche Parallele zu ATZ nicht zu verkennen. Gleichwohl hat der IFRS-FA mit der gewählten Formulierung in Tz. 1 des E-AH

„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.“

auf Vereinbarungen abgezielt, bei denen es sich ihrer Natur nach um Altersteilzeitarbeit im Sinne des AltTZG handelt, wenn auch einzelne Aspekte des AltTZG nicht erfüllt sind (hier ist beispielsweise die Vorgabe gem. AltTZG zu nennen, der zufolge lediglich auf Arbeitnehmer ab Vollendung des 55. Lebensjahres abgestellt wird). Vor diesem Hintergrund ist die vorgeschlagene Ergänzung des Texts nicht zu empfehlen, da der Anwendungsbereich auf ein gänzlich anders strukturiertes Modell Anwendung finden würde, was nicht der bisher vom IFRS-FA verfolgten Absicht entspricht. Darüber hinaus wären in jedem Fall weitergehende Untersuchungen notwendig, um sicherzustellen, dass die im E-AH enthaltenen bilanziellen Abbildungsregelungen auch im Fall von „arbeitgeberfinanzierten Erhöhungen von Zeitwertkonten“ zu sachgerechten Lösungen in Übereinstimmung mit den IFRS führen.

- 13 Der Aussage, dass „Verbesserungen der betrieblichen Altersversorgung ... in jedem Fall zu den ‚Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses‘ [gehören], auch



wenn sie im Rahmen einer Altersteilzeit vereinbart wurden“, ist zuzustimmen. Einer Aufnahme in den Text des E-AH bedarf es insoweit jedoch nicht, da davon auszugehen ist, dass dies den Bilanzierenden bekannt ist. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang auf die Fragestellung 8 des E-AH (Tz. 24 f.) zu verweisen, in der dieser Sachverhalt angesprochen wird.

- 14 Dem Vorschlag von **KM&K**, im AH auch auf Abfindungen einzugehen, die einen Ausgleich für eine infolge der ATZ sich ergebende Minderung der gesetzlichen Rente darstellen, sollte gefolgt werden. Im Gegensatz zu den Anmerkungen von IVS zu Abfindungen (siehe oben) handelt es sich hier um eine spezifizierte und eindeutig mit ATZ in Zusammenhang stehende Abfindung, die eine Adressierung im AH rechtfertigt.
- 15 Wird diesem Vorschlag gefolgt, könnten sich textliche Ergänzungen zum E-AH wie folgt ergeben (auf eine detaillierte Analyse dieser Aspekte wird an dieser Stelle aus Platzgründen zunächst verzichtet; die oben beschriebenen Abfindungen werden im Folgenden kurz als „Abfindungen“ bezeichnet):

Anwendungsbereich	Hinweis, dass auch auf die oben beschriebenen Abfindungen eingegangen wird (Beschränkung auf Abfindungen als Ausgleich für Einbußen bei gesetzlicher Rente und mit Auszahlung zum Ende der ATZ)
Fragestellung 1 (Erfüllungsrückstand)	N.A. – keine Besonderheiten
Fragestellung 2 (Kategorie nach IAS 19)	bei den Abfindungen handelt es sich nicht um <i>termination benefits</i> (analoge Argumentation wie IFRSIC 01/2012); es könnte sich handeln um a) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, oder b) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer; nach hier vertretener Ansicht handelt es sich um a) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (so dass für diese Leistungen umfangreichere Anhangangaben zu machen sind und Neubewertungseffekte erfolgsneutral (IAS 19.120 ff. (2011)) zu behandeln sind).
Fragestellung 3 (anzuwendende Vorschriften nach IAS 19)	„unmittelbare“ Anwendung von IAS 19.55-152 (2011)
Fragestellung 4 (Zeitpunkt Erstfassung)	N.A. - keine Besonderheiten
Fragestellung 5 (Bewertung)	N.A. - keine Besonderheiten mit der Ausnahme IAS 19.120 ff. (2011)
Fragestellung 6 (Ansammlung / Auflösung)	Besonderheit: Ansammlung bis zum Ende der Passivphase (nicht bereits bis zum Ende der Aktivphase)
Fragestellung 7 (Mindestbeschäftigungszeit)	N.A. – keine Besonderheiten



Fragestellung 8 (Auswirkungen auf andere Pläne)	N.A. – keine Besonderheiten (da es sich um eine Abfindung zum Ausgleich der Nachteile bei der gesetzlichen Rente handelt)
Fragestellung 9 (Transition)	N.A. – keine Besonderheiten

- 16 Die sich ergebenden Änderungen sind vorschlagsweise in den überarbeiteten Entwurf des AH (**08_09b** bzw. **08_09c**) eingearbeitet.

Fragen zu C0:

- a) Schließen Sie sich diesen Schlussfolgerungen und den Vorschlägen, den E-AH bzgl. des Anwendungsbereichs wie oben vorgeschlagen zu modifizieren, an?
 b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

C1 Erfüllungsrückstand (Fragestellung 1)

- 17 Zu dieser Fragestellung (bilanzielle Abbildung des Erfüllungsrückstands) wurde wie folgt Stellung genommen:

Kürzel	Anmerkung
VW	---
BDO	---
KPMG	---
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 1 zu.
IVS	---
KM&K	---

- 18 Es bedarf keiner weitergehenden Diskussion.

C2 Zuordnung zu Kategorien nach IAS 19 (2011) (Fragestellung 2)

- 19 Zur Fragestellung 2, die sich mit der Zuordnung von Aufstockungsleistungen zu den Kategorien von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011) befasst, wurden die folgenden Hinweise zur Verfügung gestellt.

Kürzel	Anmerkung
VW	---



Kürzel	Anmerkung
BDO	---
KPMG	In Tz. 7 ... wird die folgende Auffassung zum Ausdruck gebracht: Wenn eine Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung eine bestimmte Mindestbetriebszugehörigkeit ist, dann werden die den Aufstockungsbeiträgen gegenüberstehenden Arbeitsleistungen teilweise während der Mindestbetriebszugehörigkeit erbracht. Folglich ist der Aufwand für die Aufstockungsbeiträge anteilig diesem Zeitraum zuzurechnen, wie in dem Beispiel in Tz. 22 illustriert wird. Wir haben Zweifel, ob dies die sachgerechte Auslegung ist. ...
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 2 zu.
IVS	---
KM&K	---

- 20 Auf die von **KPMG** zum Ausdruck gebrachten Zweifel wird im Rahmen von Kapitel **C7** eingegangen. Weitergehender Diskussionsbedarf besteht zu dieser Fragestellung zunächst nicht.

C3 Einschlägige Rechnungslegungsvorschriften (Fragestellung 3)

- 21 Hinsichtlich der AL bezieht sich die Fragestellung 3 auf die gem. IAS 19 (2011) anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften. Hierzu wurde Folgendes angemerkt:

Kürzel	Anmerkung
VW	---
BDO	---
KPMG	---
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 3 zu.
IVS	---
KM&K	---

- 22 Diskussionsbedarf besteht zu diesem Sachverhalt nicht.

C4 Zeitpunkt der Ersterfassung (Fragestellung 4)

- 23 Die Fragestellung 4 adressiert den Zeitpunkt der Ersterfassung einer Schuld – es wurden die folgenden Hinweise gegeben:



Kürzel	Anmerkung
VW	---
BDO	---
KPMG	---
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 4 zu.
IVS	---
KM&K	<p>A. Beginn des Erdienenszeitraums</p> <p>A.1. Anmerkungen zu Tz. 13 (des Entwurfs)</p> <p>1. <u>Kollektivvereinbarungen ohne Rechtsanspruch</u> Im Fall einer Kollektivvereinbarung wird ausgeführt, dass es hinsichtlich der Entstehung der Verpflichtung nicht auf das Vorliegen einzelvertraglicher Vereinbarungen ankommt (letzter Satz des ersten Spiegelstrichs). Dies kann u. E. nur für Kollektivvereinbarungen mit Restanspruch des Arbeitnehmers auf Altersteilzeit gelten. Der Fall „Kollektivvereinbarung ohne Rechtsanspruch“ ist noch in die Aufzählung des Entwurfs aufzunehmen. Die Bilanzierung entspricht u. E. derjenigen einer Individualvereinbarung.</p> <p>2. <u>Erstmalige Bilanzierung der Verpflichtung</u> Für den in Tz. 13 angesprochenen Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen (im Fall einer Kollektivvereinbarung mit Rechtsanspruch) faktisch und rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet ist, Aufstockungsleistungen zu gewähren, sind zwei Interpretationen denkbar:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Datum der Unterschrift der Kollektivvereinbarung durch die Arbeitgeberseite 2. Datum des Inkrafttretens der Kollektivvereinbarung <p>Die beiden vorgenannten Zeitpunkte können weit auseinander liegen. Im Regelfall wird eine Kollektivvereinbarung vor ihrem Inkrafttreten unterschrieben. Es ist aber auch denkbar, dass eine Kollektivvereinbarung rückwirkend in Kraft gesetzt wird. Bitte stellen Sie klar, welcher Zeitpunkt maßgeblich ist.</p> <p>3. <u>Kollidierende oder aufeinander aufbauende Vereinbarungen</u> Im Entwurf vermissen wir einen Hinweis zum Zeitpunkt des Finanzierungsbeginns bei kollidierenden bzw. aufeinander aufbauenden Vereinbarungen, z.B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ergänzende Tarifverträge (diese Konstellation trat in der Metallindustrie auf (TV zur Altersteilzeit, TV zur Beschäftigungsbrücke und TV zum Bruttoaufstockungsmodell)) - Direktes Aufeinanderfolgen von Tarifverträgen (Ablösung der vorherigen TV zur Altersteilzeit durch TV FlexÜ in der Metallindustrie) - Tarifvertrag mit Rechtsanspruch auf ATZ und Besserstellung durch spätere Betriebsvereinbarung / Einzelvereinbarung - Tarifvertrag mit Rechtsanspruch auf ATZ und später abgeschlossene, dem Tarifvertrag ersetzende Betriebsvereinbarung (TV FlexÜ und spätere Betriebsvereinbarung im Sinne des TV FlexÜ) <p>A.2. Anmerkung zu Tz. 12 bis 18</p> <p><u>Beginn der Gegenleistung durch den Arbeitnehmer</u> Im Entwurf wird nicht explizit ausgeführt, was unter der Gegenleistung des Mitarbeiters (service under the plan's benefit formula, IAS 19.70, 19.72) zu verstehen ist. Implizit werden Hinweise zum Verständnis gegeben, diese widersprechen sich u. E.</p>



Kürzel	Anmerkung
--------	-----------

allerdings. Einerseits wird unter der Gegenleistung die gesamte Betriebszugehörigkeit des Mitarbeiters (ab Geltung der Kollektivvereinbarung) verstanden, andererseits lediglich die Mindestbetriebszugehörigkeit. Dies wird nachfolgend begründet.

Nach Tz. 12-18 ist im Fall von Kollektivvereinbarungen mit Rechtsanspruch (z. B. Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung) eine Potentialrückstellung mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags zu bilden. Weitere Voraussetzungen werden nicht genannt. Die Potentialrückstellung ist ab der Entstehung der Verpflichtung anzusammeln.

Folgendes Beispiel:

- Mitarbeiter ist bei Abschluss der Kollektivvereinbarung 45 Jahre alt
- Vorgesehener Beginn der Altersteilzeit: Alter 60
- 3 Jahre Aktivphase, 3 Jahre Passivphase
- In der Kollektivvereinbarung vorgesehene Mindestbetriebszugehörigkeit 10 Jahre

Nach unserem Verständnis der Tz. 12-18 beginnt die Gegenleistung des Mitarbeiters mit Abschluss der Kollektivvereinbarung im Alter 45. Die Gegenleistung ist hier die **gesamte Beschäftigungszeit** des Mitarbeiters ab Geltung der Kollektivvereinbarung, insgesamt also 18 Jahre.

Nach Tz. 19-23 sind Mindestbetriebszugehörigkeiten als Gegenleistung zu berücksichtigen, wenn sich der Mindestbeschäftigungszeitraum teilweise oder vollumfänglich auf den Zeitraum vor Entstehung der Schuld erstreckt. Die Gegenleistung beginnt zu dem Zeitpunkt, der sich bei Abzug der Mindestbetriebszugehörigkeit vom Beginn der Altersteilzeit ergibt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Altersteilzeitvereinbarung eine allgemeine Mindestbetriebszugehörigkeit oder eine Mindestbetriebszugehörigkeit unmittelbar vor Beginn der Altersteilzeit vorsieht. In diesem Fall wird somit unter der Gegenleistung des Mitarbeiters die **Mindestbetriebszugehörigkeit** verstanden, im o. g. Beispiel damit unter Berücksichtigung der Aktivphase 13 Jahre. Darüber hinausgehende Betriebszugehörigkeiten spielen keine Rolle. Dasselbe Verständnis wird auch bei der Qualifizierung der Leistungen als kurzfristig fällige Verpflichtungen zugrunde gelegt: Hier sind nach Tz. 7 des Entwurfs nur Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten zu berücksichtigen, nicht jedoch die gesamte bisherige Betriebszugehörigkeit.

Wir geben der Auffassung den Vorzug, dass unter der Gegenleistung des Mitarbeiters nur die Mindestbetriebszugehörigkeit (zzgl. der Aktivphase in der Altersteilzeit) zu verstehen ist. Es ist u.E. naheliegender, dass die persönliche Gegenleistung des Mitarbeiters unabhängig von „äußeren Umständen“, wie dem Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung einer Schuld (Zeitpunkt der Einführung der Altersteilzeitregelung), ist. Die zusätzliche, aber nicht zum Erhalt der Altersteilzeit notwendige und auch nicht die Höhe der Aufstockungszahlungen beeinflussende Betriebszugehörigkeit ist u. E. nicht als Gegenleistung (bzw. service under the plan's benefit formula) anzusehen. Diese Ansicht findet sich auch im Beispiel 2 des IAS 19.73 wieder.

Die gleiche Ansicht vertreten wir bei anderen Merkmalen, die für den Erhalt der Altersteilzeit erfüllt werden müssen, z.B. wenn die Mitarbeiter 3 Jahre in Wechselschicht arbeiten müssen, um Altersteilzeit zu erhalten.

Folgender Finanzierungsbeginn ergibt sich nach unserer Auslegung des IAS 19:

1. Bei Kollektivvereinbarungen mit Rechtsanspruch und Mindestbetriebszugehörigkeit beginnt u. E. die Finanzierung der Potentialrückstellung zum Zeitpunkt, der



Kürzel	Anmerkung
--------	-----------

- | | |
|--|---|
| | <p>sich bei Abzug der Mindestbetriebszugehörigkeit von dem Beginn der Altersteilzeit ergibt.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Bei Kollektivvereinbarungen mit Rechtsanspruch und ohne Mindestbetriebszugehörigkeit wird keine Potentialrückstellung gebildet (Erdienstzeitraum nur in der der Altersteilzeit). 3. Bei Individualvereinbarungen ohne zugrunde liegende Kollektivvereinbarung beginnt die Finanzierung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Individualvereinbarung. 4. Bei Individualvereinbarungen mit zugrunde liegender Kollektivvereinbarung ohne Mindestbetriebszugehörigkeit beginnt die Finanzierung zum Zeitpunkt des Abschlusses der Individualvereinbarung (die Individualvereinbarung verdrängt die Kollektivvereinbarung). 5. Bei Individualvereinbarungen im Rahmen einer zugrunde liegenden Kollektivvereinbarung, die eine Mindestbetriebszugehörigkeit vorsieht, beginnt die Finanzierung zum früheren der beiden folgenden Zeitpunkte: Abschluss der Individualvereinbarung, Altersteilzeitbeginn abzüglich Mindestbetriebszugehörigkeit (die Individualvereinbarung verdrängt zwar die Kollektivvereinbarung, es ist aber davon auszugehen, dass der Arbeitgeber bei Abschluss der Individualvereinbarung eine davor liegende Betriebszugehörigkeit insoweit berücksichtigt hat, als sie zum Erfüllen der Mindestbetriebszugehörigkeit erforderlich ist). |
|--|---|

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob die Voraussetzung für den Abschluss eines Altersteilzeitvertrags aus § 2 Absatz 1 Nr. 3 AltTZG, dass der Mitarbeiter innerhalb der letzten 5 Jahre 1.080 Tage sozialversicherungspflichtig war, als Mindestbetriebszugehörigkeit bzw. als vergleichbare Zeit im Sinne einer anzurechnenden Vordienstzeit anzusehen ist.

Wir bitten um eine nähere Erläuterung, was im Entwurf unter der Gegenleistung bzw. service under the plan's benefit formula verstanden wird.

- 24 Zur Anmerkung von **KM&K A.1.1.** – Kollektivvereinbarungen ohne Rechtsanspruch: nach hier vertretener Auffassung sind für den AH lediglich solche Kollektivvereinbarungen von Relevanz, aus denen sich seitens der Arbeitnehmer ein unmittelbarer Rechtsanspruch ableiten lässt. Dass in E-AH Tz. 13 auf solche Kollektivvereinbarungen Bezug genommen wird, ist dem Wortlaut der Textziffer zu entnehmen. „Kollektivvereinbarungen ohne Rechtsanspruch“ weisen lediglich auf die Möglichkeit zur Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen hin bzw. laden zum Abschluss solcher Vereinbarungen ein – sie entfalten selbst keine für das bilanzierende Unternehmen bindende Wirkung, so dass es ihrer Aufnahme in die Aufzählung des Entwurfs nicht bedarf.
- 25 Zur Anmerkung von **KM&K A.1.2.** – Erstmalige Bilanzierung der Verpflichtung: da bei der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem das bilanzierende Unternehmen „faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet ist, Aufstockungsleistungen zu gewähren, wenn betroffene Arbeitnehmer den Abschluss einer ATZ-Regelung verlangen würden“, jeweils



die unternehmensindividuellen Fakten und Umstände zu berücksichtigen sind, wird dem FA empfohlen, keine weitergehende Differenzierung zum Zeitpunkt der Ersterfassung der Schuld vorzunehmen. Die Bestimmung des Zeitpunkts richtet sich letztlich nach den allgemeinen, im Rahmen einer IFRS-Bilanzierung zu berücksichtigenden Grundsätzen. In diesem Zusammenhang ist beispielsweise auf IAS 37.72 zu verweisen, in dem der Zeitpunkt des Entstehens einer faktischen Verpflichtung für Restrukturierungsmaßnahmen umschrieben wird.

- 26 Zur Anmerkung von **KM&K A.1.2.** – Kollidierende oder aufeinander aufbauende Vereinbarungen: auch zu diesem Aspekt wird dem IFRS-FA empfohlen, keine weitergehenden Ausführungen in den AH aufzunehmen, da es sich um besondere Situationen handelt, deren Adressierung über den Rahmen eines AH hinausgeht. Auch für diese Situationen wird jeweils nur unter Würdigung der unternehmensindividuellen Fakten und Umstände eine sachgerechte Lösung in Übereinstimmung mit den IFRS zu erzielen sein, die sich einer allgemeinverbindlichen Regelung im Rahmen eines AH entzieht.
- 27 Mit der Anmerkung von **KM&K A.2.** – Beginn der Gegenleistung durch den Arbeitnehmer (zu E-AH Tz. 12 – 18 und auch mit Bezug zu Tz. 19 – 23) wird ein Querschnittsthema angesprochen, dass die Fragestellungen 4 bis 7 des E-AH betrifft.
- 28 Die Anmerkungen können zunächst insoweit nicht ganz nachvollzogen werden, als sich zu den Tz. 12 – 16 des E-AH, auf die mit diesen Anmerkungen auch Bezug genommen wird, keine unmittelbaren Schlussfolgerungen zum „Beginn der Gegenleistung durch den Arbeitnehmer“ ableiten lassen, da sich
- die Tz. 12 und 13 auf den Ersterfassungszeitpunkt der Schuld beziehen und
 - die Tz. 14 bis 16 in abstrakter Form mit der Bewertung der Schuld befassen.
- 29 Erst mit Bezug zu den Ausführungen ab Tz. 17 zur Ansammlung der Schuld sind unmittelbare Aussagen zum „Beginn der Gegenleistung durch den Arbeitnehmer“ möglich.
- 30 Auf dieser Grundlage ist im Sinne des E-AH unter der Gegenleistung des Mitarbeiters (*service under the plan's benefit formula*, IAS 19.70 und .72 (2011)) lediglich
- die MBZ, soweit sie vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung liegt,
 - die Zeit von der Entstehung der Verpflichtung bis zum Beginn der ATZ und
 - die Zeit der Aktivphase



zu verstehen. Dass unter der Gegenleistung in diesem Sinne die gesamte Betriebszugehörigkeit des Mitarbeiters (ab Geltung einer Kollektivvereinbarung) gelten soll (so KM&K), ist nach hier vertretener Auffassung aus den Ausführungen des E-AH nicht abzuleiten.

- 31 Auf dieser Basis ist zu konstatieren, dass sich das Verständnis von KM&K, wie es oben in deren SN in der nummerierten Aufzählung zum Ausdruck kommt, und die mit dem E-AH intendierte Aussage weitgehend entsprechen. Um jedoch mögliche Missverständnisse zu vermeiden, wird hier vorgeschlagen, in den Anwendungshinweis eine Anlage aufzunehmen, in der erläuternde Ausführungen zur Verfügung gestellt werden – ähnlich den oben von KM&K zu dem jeweiligen „Finanzierungsbeginn“ dargestellten:

Anlage zum Anwendungshinweis

Im Folgenden werden einige Beispiele dargestellt, die die Bestimmung des Zeitpunkts der Erfassung einer Schuld im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen illustrieren und Hinweise zur Bewertung (Beginn der Ansammlung der Schuld) geben:

- 1) Bei einer Individualvereinbarung ohne zugrunde liegende Kollektivvereinbarung und ohne vereinbarte Mindestbetriebszugehörigkeit ist eine Schuld spätestens mit Abschluss der ATZ-Vereinbarung bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, anzusetzen.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesem Fall mit dem Entstehen der Verpflichtung.

- 2) Bei einer Individualvereinbarung ohne zugrunde liegende Kollektivvereinbarung und mit einer in der Vereinbarung dokumentierten Mindestbetriebszugehörigkeit (für die auf den Beginn der ATZ Bezug genommen wird) ist eine Schuld spätestens mit Abschluss der ATZ-Vereinbarung bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, anzusetzen.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesem Fall zu dem früheren der beiden folgenden Zeitpunkte:

- a) mit dem Entstehen der Verpflichtung,
- b) vom Altersteilzeitbeginn retrograd ermittelter Zeitpunkt des Beginns der Mindestbetriebszugehörigkeit.

Sofern der Zeitpunkt b) einschlägig ist, kommt es zum Zeitpunkt des Erstansetzes der Schuld zur Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand.

- 3) Bei einer Kollektivvereinbarung mit Rechtsanspruch für die Arbeitnehmer auf Abschluss einer ATZ-Vereinbarung, für die eine Mindestbetriebszugehörigkeit nicht gefordert wird und ohne dass bisher eine ergänzende individuelle Vereinbarung abgeschlossen wurde (Fall der Potentialrückstellung) ist eine Schuld erstmals zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem der Anspruch der im Rahmen



der Kollektivvereinbarung begünstigten Arbeitnehmer auf Abschluss einer Vereinbarung entsteht.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesen Fällen regelmäßig erst mit Abschluss ergänzender Individualvereinbarungen.

- 4) Bei einer Kollektivvereinbarung mit Rechtsanspruch für die Arbeitnehmer auf Abschluss einer ATZ-Vereinbarung und geforderter Mindestbetriebszugehörigkeit, die zum Beginn der ATZ erfüllt sein muss und ohne dass bisher ergänzende individuelle Vereinbarungen abgeschlossen wurden (Fall der Potentialrückstellung) ist eine Schuld erstmals zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem der Anspruch der im Rahmen der Kollektivvereinbarung begünstigten Arbeitnehmer auf Abschluss einer Vereinbarung entsteht.

Die Ansammlung der Schuld beginnt in diesen Fällen zum früheren der folgenden Zeitpunkte:

- a) Abschluss einer ergänzenden Individualvereinbarung,
- b) vom Altersteilzeitbeginn retrograd ermittelter Zeitpunkt des Beginns der Mindestbetriebszugehörigkeit im Falle einer ergänzenden Individualvereinbarung,
- c) vom Beginn von ATZ für die wahrscheinliche Inanspruchnahme retrograd ermittelte Zeitpunkte für den Beginn der Mindestbetriebszugehörigkeiten im Rahmen der Potentialrückstellung.

Sofern der Zeitpunkt b) einschlägig ist, kommt es zu dem Zeitpunkt, zu dem die Ansammlung der Schuld beginnt, zur Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand. Sofern Zeitpunkt c) einschlägig ist, kommt es zum Erstantritt der Schuld (der Potentialrückstellung) zur Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand.

Fragen zu C4:

- a) Schließen Sie sich diesen Schlussfolgerungen und den Vorschlägen zur Änderung des E-AH an?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

C5 Zugangsbewertung (Fragestellung 5)

32 Zur Fragestellung 5 – betreffend die Zugangsbewertung – wurde im Rahmen der SN folgendes angemerkt:

Kürzel	Anmerkung
VW	---
BDO	---
KPMG	---
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 5 zu.
IVS	---
KM&K	---



33 Aufgrund der eingereichten SN besteht kein Diskussionsbedarf zu dieser Fragestellung.

C6 Ansammlung und Auflösung der Schuld (Fragestellung 6)

34 Zur Fragestellung 6 (Ansammlung und Auflösung der zu bilanzierenden Schuld) wurden wie folgt Anmerkungen zur Verfügung gestellt:

Kürzel	Anmerkung
VW	---
BDO	---
KPMG	---
Linde	Der Satz „Dies gilt sowohl für die Aufstockungsleistungen der Aktiv- wie auch der Passivphase“ ist missverständlich. Wir schlagen folgende Formulierung vor: „Der Zuführungsbetrag setzt sich dabei im Blockmodell aus anteiligen Aufstockungsleistungen der Aktiv- und der Passivphase zusammen bzw. im Gleichverteilungsmodell besteht der Zuführungsbetrag aus anteiligen Aufstockungsleistungen des gesamten ATZ-Zeitraums.“
IVS	<p>Nach Tz 18 ist die Rückstellung für die Aufstockungszahlungen linear ratierlich bis zum Ende der Aktivphase (Blockmodell) bzw. bis zum Ende der Altersteilzeit (Gleichverteilungsmodell) anzusammeln. Das hat zur Folge, dass insbesondere der Ansammlungszeitraum für die Aufstockungszahlungen der Aktivphase mit der jeweiligen Auszahlung noch nicht beendet ist.</p> <p>Die Verlängerung des Finanzierungszeitraums über den Auszahlungszeitpunkt hinaus widerspricht aber den Grundsätzen von IAS 19. Zwar würden bei einer (in der Praxis nur selten vorkommenden) nicht durch Tod oder Invalidität verursachten Beendigung des Altersteilzeitverhältnisses u.U. die bisher ausgezahlten Aufstockungszahlungen teilweise auf den noch offenen Erfüllungsrückstand angerechnet. Eine solche Verminderung der zukünftigen Zahlungen aus dem Erfüllungsrückstand ist aber mit entsprechenden – sehr geringen und daher in der Praxis meist vernachlässigbaren – Fluktuationswahrscheinlichkeiten bei der Ermittlung der Rückstellung für die Verpflichtungen aus dem Erfüllungsrückstand anzusetzen; vgl. IAS 19.155 (2011) i.V.m. IAS 19.76 (a) (ii) (2011). Es widerspricht der Bewertungslogik des IAS 19, insbesondere der einzig zulässigen Methode der laufenden Einmalprämien (Projected Unit Credit Method), dass bereits in der Vergangenheit geleistete Zahlungen den heutigen Verpflichtungswert beeinflussen. Extrem selten auftretende Störfälle können u.E. nicht als ein Bestandteil der Planformel interpretiert werden.</p> <p>Zur Verdeutlichung sei hier auf die Parallele zu Jubiläumsverpflichtungen verwiesen: Sieht eine Zusage Leistungen sowohl beim zehnjährigen als auch beim 25-jährigen Jubiläum vor, so wird die Rückstellung unter IAS 19 für beide Jubiläen selbstverständlich getrennt bis zur jeweiligen Fälligkeit der Leistung angesammelt. Nach Auszahlung der Leistung zum zehnjährigen Jubiläum fließt in die Rückstellung dann nur noch die Leistung für das 25-jährige Jubiläum ein.</p> <p>In Fortentwicklung unserer Stellungnahme vom 12. Juni 2012 sind wir daher nunmehr zu der Auffassung gelangt, dass die Rückstellungen für die Aufstockungszahlungen jeweils nur bis zu ihrer Fälligkeit angesammelt werden dürfen. Dabei können vereinfachend die Zahlungen jeweils einer Berichtsperiode zusammengefasst werden. Dies</p>



Kürzel	Anmerkung
--------	-----------

entspricht im Übrigen auch der Vorgehensweise bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen, wo z.B. die Rückstellungen für Invalidenleistungen ebenfalls nur bis zum jeweiligen Versorgungsfall und nicht etwa bis zum rechnungsmäßigen Pensionsalter angesammelt werden.

Wir schlagen daher vor, Tz 18 wie folgt zu fassen:

Ab der Entstehung der Verpflichtung und damit der Erfassung der Rückstellung (siehe hierzu Fragestellung 4) ist im Rahmen des Blockmodells bis zur Fälligkeit der jeweiligen Zahlung, spätestens bis zum Ende der Aktivphase ...

Im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist ab der Entstehung der Verpflichtung und damit der Erfassung der Rückstellung bis zur Fälligkeit der jeweiligen Zahlung (eine Unterscheidung in Aktiv- und Passivphase entfällt) ...

Das Beispiel in Tz 22 ist dann entsprechend anzupassen (vgl. hierzu aber auch unsere folgende Anmerkung [zu Fragestellung 7]).

Frage 1 der Pressemitteilung des DRSC

Wir stimmen mit Ihnen überein, dass bei der Ansammlung der Rückstellung wechselnde Beschäftigungsgrade berücksichtigt werden können. Andere Gründe für eine nicht lineare Verteilung sehen wir nicht, da den einzelnen Dienstjahren in Altersteilzeitvereinbarungen regelmäßig keine Leistung zugeordnet wird.

KM&K	<p>B. Bewertungsmodell für die Aufstockungsleistungen</p> <p>Anmerkungen zu Tz. 18</p> <p>1. Ansammlung bis zum Ende der Aktivphase</p> <p>[... (Im Rahmen der SN wird zunächst eine Analyse der rätierlichen Ansammlung der vereinbarten Aufstockungsleistungen zur Verfügung gestellt – aus Platzgründen ist diese Analyse nicht hier, sondern in Anlage 1 zu dieser Sitzungsunterlage dargestellt.)]</p> <p>2. Unser Vorschlag für ein Bewertungsmodell</p> <p>Wir schlagen für die Bewertung der Aufstockungen folgendes Modell vor:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Für jede Aufstockungsleistung ist die Schuld linear rätierlich vom Entstehen der Schuld bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Aufstockungsleistung, im Fall des Blockmodells längstens jedoch bis zum Ende der Aktivphase, anzusammeln. - Es sind nur die nach dem Bewertungsstichtag noch zu zahlenden Aufstockungsleistungen in die Bewertung einzubeziehen. <p>Dieses Modell entspricht dem Vorschlag aus Tz. 24, S. 11 der öffentlichen Sitzungsunterlage 05_04a_IFRS-FA_ATZ_AG-Pensions und hat gegenüber demjenigen des Entwurfs folgende Vorteile:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Es besteht eine einheitliche Vorgehensweise für die Bewertung von Altersteilzeitregelungen unabhängig davon, ob im Störfall die bereits gezahlten Aufstockungsbeträge auf das Guthaben des Mitarbeiters angerechnet werden oder nicht. 2. Das Gleichverteilungsmodell und das Blockmodell werden hinsichtlich der Aufstockungsbeträge grundsätzlich einheitlich bewertet. 3. Eine Korrektur der Rückstellung durch bereits ausgezahlte Aufstockungen erübrigt sich, weil jede Aufstockungszahlung zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit rechnerisch ausfinanziert und erdient ist. Die Arbeitgeber müssen daher nicht für jeden vergangenen Bilanzstichtag und jeden Berechtigten die gezahlten Aufsto-
-----------------	---

- Für jede Aufstockungsleistung ist die Schuld linear rätierlich vom Entstehen der Schuld bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Aufstockungsleistung, im Fall des Blockmodells längstens jedoch bis zum Ende der Aktivphase, anzusammeln.
- Es sind nur die nach dem Bewertungsstichtag noch zu zahlenden Aufstockungsleistungen in die Bewertung einzubeziehen.

Dieses Modell entspricht dem Vorschlag aus Tz. 24, S. 11 der öffentlichen Sitzungsunterlage 05_04a_IFRS-FA_ATZ_AG-Pensions und hat gegenüber demjenigen des Entwurfs folgende Vorteile:

1. Es besteht eine einheitliche Vorgehensweise für die Bewertung von Altersteilzeitregelungen unabhängig davon, ob im Störfall die bereits gezahlten Aufstockungsbeträge auf das Guthaben des Mitarbeiters angerechnet werden oder nicht.
2. Das Gleichverteilungsmodell und das Blockmodell werden hinsichtlich der Aufstockungsbeträge grundsätzlich einheitlich bewertet.
3. Eine Korrektur der Rückstellung durch bereits ausgezahlte Aufstockungen erübrigt sich, weil jede Aufstockungszahlung zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit rechnerisch ausfinanziert und erdient ist. Die Arbeitgeber müssen daher nicht für jeden vergangenen Bilanzstichtag und jeden Berechtigten die gezahlten Aufsto-



Kürzel	Anmerkung
--------	-----------

	<p>ckungsbeträge dem Aktuar übermitteln.</p> <p>4. Es ist kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.</p> <p>5. Die Komplexität des im Entwurf vorgesehenen Verfahrens wird vermieden.</p> <p>Im Ergebnis erzielt man dadurch u. E. einen guten Kompromiss zwischen dem von der AG Pensions in Tz. 9-15 in der öffentlichen Sitzungsunterlage 05_04a_IFRS-FA_ATZ_AG-Pensions betrachteten und vom DRSC vorgesehenen Modell 1 „lineare Erfassung der Gesamtleistungen“, das als theoretisch fundiert aber sehr komplex angesehen wurde, und dem Modell 2 „lineare Erfassung der Leistungen in der Freistellungsphase“, das als praxisfreundlich angesehen, aber nicht mit dem Erdienenskonzept vereinbar beschrieben wurde. Das von uns vorgeschlagene Modell ist in der Praxis einfach umsetzbar und Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten können im Gegensatz zum o. g. Modell 2 der AG Pensions auch für die Aufstockungsbeträge der Aktivphase erfasst werden. Unser Modell spiegelt wirtschaftlich die Verpflichtung des Arbeitgebers wieder und würdigt die Tatsache, dass der Störfall in der Altersteilzeit die Ausnahme darstellt.</p> <p>Sollte sich das DRSC gegen die alleinige Umsetzung des von uns vorgeschlagenen Modells aus theoretischen Gründen entscheiden, wäre u. E. auch denkbar, dass dieses Modell neben dem bislang vorgesehenen Modell 1 zugelassen wird.</p> <p>[zu Frage 1 der Pressemitteilung des DRSC]</p> <p>C. Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades</p> <p>Fraglich ist, ob sich eine Teilzeit eines Mitarbeiters auf die Erdienenshöhe auswirkt. So sehen Regelungen mit einer Mindestbeschäftigungszeit regelmäßig nicht vor, dass Teilzeitbeschäftigung im Rahmen der Mindestbeschäftigungszeit nur entsprechend dem Teilzeitgrad zu berücksichtigen ist. Es wird i. d. R. nicht definiert, ob ein Arbeitgeber die Gegenleistung bzw. den service des Mitarbeiters als geringer ansieht, wenn dieser in Teilzeit arbeitet. Es zählen nur die Dienstjahre. Sollte dennoch in der Altersteilzeitvereinbarung der Beschäftigungsgrad z. B. für eine Mindestbetriebszugehörigkeit berücksichtigt werden, gehen wir davon aus, dass sich die Höhe der Rückstellung entweder nicht (konstanter Beschäftigungsgrad im Erdienenszeitraum) oder nur in geringem Maße (wechselnde Beschäftigungsgrade im Erdienenszeitraum) verändert. Der Zusatzaufwand beim Unternehmen für das Führen der Beschäftigungshistorie erscheint uns im Vergleich zur Auswirkung auf die Rückstellung zu hoch. Wir schlagen deshalb vor, einen Beschäftigungsgrad nicht zu berücksichtigen.</p>
--	--

- 35 Dem Hinweis von **Linde** zu dem oben zitierten Satz ist zuzustimmen. Statt die alternative Formulierung, wie von Linde vorgeschlagen, zu verwenden, wird hier jedoch vorgeschlagen, den Satz zu streichen, da im dritten Absatz zur Fragestellung 6 separat auf das Gleichverteilungsmodell eingegangen wird und der angesprochene Satz somit redundant ist.
- 36 Die Hinweise von **IVS** und **KM&K** (hier Punkt B der SN) zum Ansammlungszeitraum für die Rückstellung ist nach hier vertretener Auffassung sachlich begründet und zutreffend. In diesem Zusammenhang ist weiter darauf hinzuweisen, dass der IFRS-FA sich



bereits im Rahmen seiner 5. Sitzung mit dem Vorschlag für eine vergleichbare Formulierung für die Ansammlung befasst hat (siehe hierzu die Sitzungsunterlage **05_04a** – Tz. 24; so auch der Hinweis von KM&K) – seinerzeit jedoch vor allem aus Gründen

- (1) der sog. Störfallabwicklung (AL sind (regelmäßig) erst nach störfallfreier Beendigung der ATZ unverfallbar erdient) und
- (2) einer angenommenen einfacheren Vorgehensweise aus Sicht der Bilanzierenden an der Vorgehensweise festgehalten hat, wie sie sich derzeit im E-AH findet. Die als vergleichsweise aufwendig angesehene Vorgehensweise aufgrund der seinerzeit alternativ vorgeschlagenen Methode sollte den Erstellern „nicht zugemutet werden“.

37 Vor dem Hintergrund der Hinweise von IVS und KM&K sollte in den AH zumindest ein Hinweis aufgenommen werden, dass der vorgegebene Ansammlungszeitraum auf Praktikabilitätsüberlegungen basiert. Weitergehend wird dem IFRS-FA hier jedoch der Vorschlag unterbreitet,

- als Standardlösung im AH die Vorgehensweise vorzugeben, wie sie in den SN von IVS und KM&K empfohlen wird, und
- abschließend zur Fragestellung 6 im AH darauf hinzuweisen, dass aus Gründen der Praktikabilität im Regelfall auch so verfahren werden darf, wie es derzeit im E-AH formuliert ist.

Demnach wäre der E-AH (Tz. 18) wie folgt anzupassen (siehe hierzu auch die Sitzungsunterlage **08_09b** und **08_09c** mit dem vorschlagsweise bereits entsprechend modifizierten Text):

Fragestellung 6: Wie ist die Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses anzusammeln und aufzulösen?

Ab der Entstehung der Verpflichtung (~~bzw. und somit~~ der Erfassung der Schuld; (siehe hierzu Fragestellung 4) ist im Rahmen des Blockmodells

- für Aufstockungsleistungen der Aktivphase bis zur Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung während der Aktivphase und
- für Aufstockungsleistungen der Passivphase bis zum Ende der Aktivphase

vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer Annahmen grundsätzlich eine linear raterliche Zuführung ... vorzunehmen. ...

Im Rahmen des Blockmodells ...

Im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist ab der Entstehung der Verpflichtung (~~bzw. und somit~~ der Erfassung der Schuld) ~~und bis zur Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung während~~ zum Ende des ATZ-Zeitraums (eine Unterscheidung in Aktiv- und Passivphase entfällt) vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer Annahmen grundsätzlich eine linear raterliche Zuführung ... vorzunehmen. ...



Abweichend von der oben dargestellten Vorgehensweise zur Ansammlung der Schuld kann auch nach den folgend dargestellten oder ähnlichen Verfahren vorgegangen werden, sofern eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährleistet ist:

- im Fall des Blockmodells erfolgt die Ansammlung für Aufstockungsleistungen der Aktivphase auf das Ende der Aktivphase, und
- im Fall des Gleichverteilungsmodells erfolgt die Ansammlung der Aufstockungsleistungen auf das Ende des ATZ-Zeitraums.

38 In der SN von **KM&K** (hier der Teil 1 zu Fragestellung 6, der in **Anlage 1** wiedergegeben ist) wird mit Bezug zur Abzinsung und die Biometrie empfohlen, ein Beispiel in den AH aufzunehmen, aus dem auch die Bewertung unter Berücksichtigung dieser Faktoren nachvollzogen werden kann. Diese Möglichkeit hatte der Fachausschuss bereits im Rahmen der Erarbeitung der Stellungnahme erörtert und sich gegen die Aufnahme eines solchen Beispiels ausgesprochen.

39 Sowohl **IVS** als auch **KM&K** weisen in ihren Antworten mit Bezug zur Frage 1 der Presseerklärung des DRSC vom 4. Juli 2012 (Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades) darauf hin, dass wechselnde Beschäftigungsgrade berücksichtigt werden können (wobei KM&K empfehlen, Beschäftigungsgrade nicht zu berücksichtigen). Vor diesem Hintergrund scheint die derzeitige Formulierung der Tz. 18 des E-AH zutreffend formuliert zu sein, so dass es einer Anpassung nach hier vertretener Meinung nicht bedarf.

Frage zu C6:

- a) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, aufgrund der oben dargestellten Hinweise den E-AH anzupassen?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

C7 Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten (Fragestellung 7)

40 Die Fragestellung 7 adressiert die Konsequenzen für den Fall, dass MBZ-Zeiten der Arbeitnehmer notwendige Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung darstellen – es wurden die folgenden Hinweise gegeben (die einzelnen, in den SN von **KPMG** und **IVS** vorgebrachten Argumente wurden für eine leichtere und übersichtlichere Bezugnahme im weiteren Verlauf der Sitzungsunterlage nummeriert, indem die jeweilige Nummer in eckigen Klammern, in Fettdruck und farblich hervorgehoben den



Ausführungen vorangestellt wurden; Bsp: [[Argument 1](#)]):

Kürzel	Anmerkung
VW	<p>... Die Textziffer 23 ist unseres Erachtens nicht erforderlich, weil die geforderte Mindestbetriebszugehörigkeit, und das auch ohne ausdrücklich vertraglich geregelten Zeitbezug in der ATZ-Vereinbarung, sich immer nur auf den Zeitraum spätestens bis zum Beginn der Aktivphase beziehen kann, da ansonsten die Voraussetzung zur Teilnahme an der ATZ gar nicht erfüllt wäre. Insofern wäre die Textziffer 23 u.E. obsolet.</p> <p>Aus unserer Sicht gäbe es daher nur drei zu regelnde Grund-Fälle zu unterscheiden:</p> <p>Fall 1: Regelung ohne Mindestbetriebszugehörigkeit:</p> <p>Mit Vertragsunterschrift zur ATZ-Vereinbarung beginnt der Zeitraum für die Ansammlung der Aufstockungsbeträge und endet mit Ablauf der Aktivphase, d.h. das ist der gesamte Zeitraum, indem die Rückstellungen anzusammeln sind.</p> <p>Fall 2: Mindestbetriebszugehörigkeit ist vereinbart; bei Vertragsunterschrift der ATZ-Vereinbarung ist die Mindestbetriebszugehörigkeit erfüllt:</p> <p>Die Ansammlung der Aufstockungsbeträge beinhaltet den Zeitraum der Mindestbetriebszugehörigkeit bis zur Vertragsunterschrift, den Zeitraum ab Vertragsunterschrift bis zum Beginn der Aktivphase und den Zeitraum der Aktivphase.</p> <p>Fall 3: Mindestbetriebszugehörigkeit ist vereinbart; bei Vertragsunterschrift der ATZ-Vereinbarung ist die Mindestbetriebszugehörigkeit noch nicht vollständig erfüllt:</p> <p>Die Ansammlung der Aufstockungsbeträge beinhaltet den Zeitraum der Mindestbetriebszugehörigkeit retrograd ab dem Beginn der Aktivphase und den Zeitraum der Aktivphase.</p> <p>Derzeit führt der Entwurf der Textziffer 23 dazu, dass Fall2 (ohne Zeitbezugsregelung der Mindestbetriebszugehörigkeit) genauso behandelt werden würde wie Fall 3, d.h. die Ansammlung der rückstellungspflichtigen Aufstockungsbeträge würde retrograd vom Beginn der Aktivphase erfolgen. Aus unserer Sicht wird dadurch die Verpflichtungswirkung der Vertragsunterschrift zur ATZ-Vereinbarung nicht entsprechend gewürdigt. Mit der Vertragsunterschrift ist das Unternehmen eine im Normalfall unwiderrufliche Verpflichtung eingegangen - denn in der Praxis wird nur den Mitarbeitern eine ATZ-Vereinbarung angeboten, die unter normalen Umständen die Möglichkeit haben, die Bedingung einer Mindestbetriebszugehörigkeit erfüllen zu können.</p> <p>Wenn mit Textziffer 23 beabsichtigt war, zum Zeitpunkt der Vertragsunterschrift, bei vereinbarter Mindestbetriebszugehörigkeit, einen geringeren Rückstellungsumfang anfallen zu lassen, so ist für diese Fälle die einfachere Methode keine Mindestbetriebszugehörigkeit zu vereinbaren.</p> <p>Daher wären wir für eine Streichung der Textziffer 23 und einer entsprechenden Anpassung der Textziffer 22.</p>
BDO	---
KPMG ¹	... Wir regen nur an, die folgende konzeptionell grundlegende Auslegungsfrage noch einmal zu überdenken.

¹ Der Original-Text zu den Argumenten 1 bis 6 (grau hinterlegt) ist in der **Anlage 3** zu dieser Sitzungsunterlage wiedergegeben; die hier wiedergegebenen Texte zu den Argumenten 1- 6 wurden vom Verfasser dieser Unterlage eingefügt; siehe zu dieser Vorgehensweise die Erläuterungen in der Tz. 43.

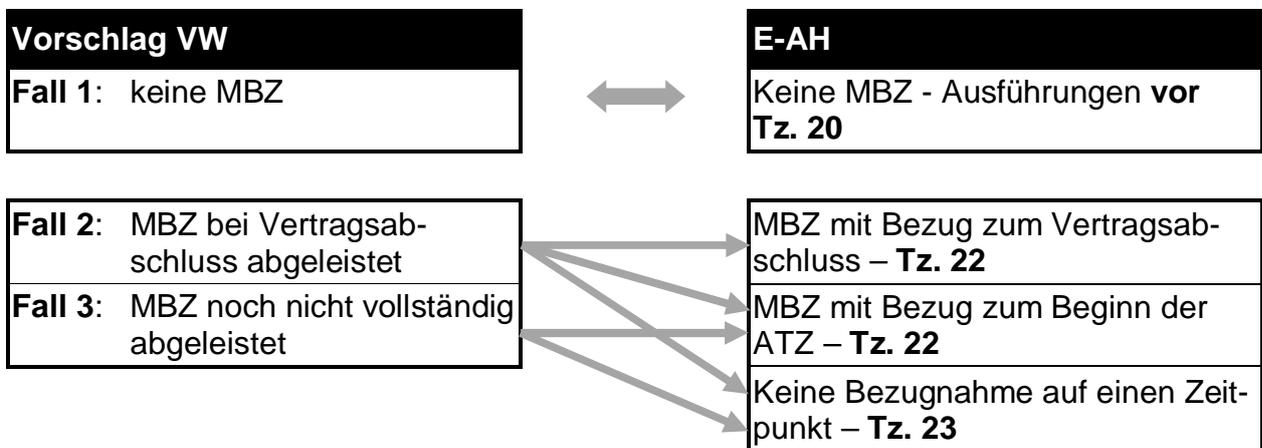


Kürzel	Anmerkung
	<p>In Tz. 7 und Tz. 20 wird die folgende Auffassung zum Ausdruck gebracht: Wenn eine Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung eine bestimmte Mindestbetriebszugehörigkeit ist, dann werden die den Aufstockungsbeiträgen gegenüberstehenden Arbeitsleistungen teilweise während der Mindestbetriebszugehörigkeit erbracht. Folglich ist der Aufwand für die Aufstockungsbeiträge anteilig diesem Zeitraum zuzurechnen, wie in dem Beispiel in Tz.22 illustriert wird.</p> <p>[Argument 1 - gem. BAG handelt es sich bei den Aufstockungsleistungen um Entgelt für die Arbeitsleistungen in der Beschäftigungsphase,</p> <p>Argument 2 - aus der Entscheidung des IFRSIC vom Jan. 2012 ist „durchaus“ ableitbar, dass der angesprochene <i>service</i> derjenige ist, der in der Zukunft <u>ab</u> Entstehen der Verpflichtung geleistet wird,</p> <p>Argument 3 - eine ökonomische Begründung, dass die Aufstockungsleistungen zusätzliches Entgelt für vergangene Arbeitsleistungen darstellen, ist nicht erkennbar,</p> <p>Argument 4 - auch lt. GoB und BFH werden Aufstockungsleistungen als Teil der während der Beschäftigungsphase der ATZ erdienten Vergütung angesehen,</p> <p>Argument 5 - auch das RIC hat bereits ein Erdienen der Aufstockungsleistungen in der aktiven Phase gesehen (allerdings auf Basis v. IAS 19 (1998)),</p> <p>Argument 6 - auch der IASB selbst ist der Auffassung, dass für Leistungen nach IAS 19.162 (a) (2011) die Aufwandserfassung in gleicher Weise wie nach US-GAAP erfolgt]</p> <p>Damit sprechen u. E. sowohl die höchstrichterliche Arbeitsrechtsprechung als auch eine ökonomische Analyse und die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung dafür, die Aufstockungsbeträge als Entgelt für die während der Beschäftigungsphase der ATZ erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen. Vor dem Hintergrund der erklärten Intention des Standardsetters, einen Gleichklang mit US GAAP zu erreichen, erscheint uns allerdings auch eine Erfassung als Entgelt für den Zeitraum von Unterzeichnung der ATZ-Vereinbarung bis zum Ende der Beschäftigungsphase vertretbar.</p>
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 7 zu.
IVS	<p>Nach Tz 20 ergibt sich in den Fällen, in denen als Voraussetzung für den Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung eine bestimmte Mindestzeit der Beschäftigung gefordert wird, (positiver) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand. Hier wird u. E. die Interpretation dessen, was zu nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand führt, überdehnt. [Argument 7] Aufstockungszahlungen werden durch eine Mindestdienstzeit weder erhöht noch vermindert, sondern die Erfüllung der Mindestdienstzeit stellt nur eine Grundbedingung an eine Gewährung von Aufstockungen dar, aber beeinflusst nicht deren Höhe.</p> <p>[Argument 8] Soweit in der Praxis Mindestdienstzeiten tatsächlich überhaupt explizit geregelt sind (denn häufig beruhen sie nicht auf einer dokumentierten Regelung, sondern entsprechend nur der gängigen Unternehmenspraxis), stellt sich die Frage, inwieweit die späteren Aufstockungsleistungen gerade in dieser Zeit erdient werden. [Argument 9] Mit der vorgegebenen Mindestdienstzeit soll regelmäßig kein Leistungsplanelement geschaffen werden, sondern lediglich die Anspruchsvoraussetzungen für den Abschluss eines Altersteilzeitvertrages geregelt werden. Je nach Interesse der Mitarbeiter an Altersteilzeitvereinbarungen kann eine solche Mindestdienstzeit auch für neue Fälle herauf- oder herabgesetzt werden, so dass ganz unterschiedliche Erdienenszeiträume anzusetzen wären, je nachdem, in welchem Zeitfenster sich ein Mitarbeiter zur Altersteilzeit entschieden hat.</p>



Kürzel	Anmerkung
	<p>Ferner widerspricht die im Entwurf des Anwendungshinweises enthaltene Theorie einer Erdienung von Aufstockungsleistungen bereits ab dem Beginn der Mindestbeschäftigung der Wertung durch den [Argument 4] BFH und [Argument 1] BAG. Beide Gerichte sehen in den Aufstockungen Entgelt nur für die Arbeitsleistungen ab dem Beginn der Aktivphase und nicht etwa auch für Zeiträume davor.</p> <p>Frage 2 der Pressemitteilung des DRSC</p> <p>Hierzu verweisen wir auf unsere vorstehenden Ausführungen zur Berücksichtigung von Mindestdienstzeiten.</p>

41 Von **VW** wird vorgeschlagen, Tz. 23 des E-AH zu streichen und Tz. 22 dergestalt anzupassen, dass drei von VW vorgestellte Grundfälle adressiert werden, die in der folgenden Übersicht den derzeit im E-AH enthaltenen Fällen gegenübergestellt werden:



42 Da bei einer Aufgabe der Differenzierung der Fallgestaltungen, wie sie derzeit im E-AH enthalten ist, nicht mehr die vom IFRS-FA identifizierten unterschiedlichen Szenarien abgedeckt werden, sollte der Vorschlag von VW nicht umgesetzt werden. Beispielsweise sind für den Fall, dass die MBZ bereits bei Vertragsabschluss abgeleistet ist, drei Szenarien denkbar, die systematisch durch die Tz. 22 und 23 adressiert werden:

- gem. Vereinbarung bezieht sich die MBZ auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (Fall von Tz. 22 – Variante 1),
- gem. Vereinbarung bezieht sich die MBZ auf den Zeitpunkt, zu dem die Aktivphase des ATZ-Verhältnisses beginnt (Fall von Tz. 22 – Variante 2),
- im Rahmen der Vereinbarung wird kein Bezugszeitpunkt für die MBZ vereinbart (Fall von Tz. 23).

43 Von **KPMG** und **IVS** wurden insgesamt 9 einzelne Argumente vorgebracht, wonach die folgende Auslegung des IFRS-FA als nicht sachgerecht angesehen wird: wenn eine



Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung eine bestimmte MBZ ist, dann werden die den Aufstockungsbeträgen gegenüberstehenden Arbeitsleistungen teilweise während der MBZ erbracht (sofern die MBZ-Zeit zumindest teilweise vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem das ATZ-Verhältnis vereinbart wird), so dass in diesen Fällen nDZA zu erfassen ist. Auf Grundlage einer Analyse und Diskussion dieser Argumente – die aus Platzgründen und zur leichteren Lesbarkeit dieser Sitzungsunterlage in der **Anlage 2** zu diesem Dokument dargestellt ist – erscheinen die vorgebrachten Darlegungen jedoch weder einzeln noch im Rahmen einer gesamtheitlichen Betrachtung ausreichend überzeugend, um die vom IFRS-FA vorgenommene Auslegung in obiger Sache aufzugeben (zu Einzelheiten wird auf die Ausführungen in **Anlage 2** verwiesen).

- 44 Vielmehr soll an dieser Stelle die Gelegenheit genutzt werden, die Hintergründe und Überlegungen aufzuzeigen, die den IFRS-FA bei seiner Auslegung geleitet haben.
- 45 Das Instrument der ATZ ist im Kontext mit dem demografischen Wandel in Deutschland (steigender Anteil älterer Menschen gegenüber dem Anteil Jüngerer – eine Entwicklung, von der die Unternehmen in unterschiedlicher Form betroffen sein können) und einem Trend hin zu Teilzeitarbeit zu sehen. Darüber hinaus ist in den vergangenen Jahren eine deutliche Verlagerung festzustellen: ATZ-Verhältnisse, die in bestehende Arbeitsverhältnisse eingreifen, werden
- immer seltener in Entsprechung der ursprünglichen Zielsetzung des AltTZG dazu eingesetzt, einen Anreiz für den gleitenden Übergang von älteren Arbeitnehmern in den Ruhestand zu bieten (den AL wird in diesen Fällen ihrem wirtschaftlichen Charakter nach gemeinhin eine eigenständige Abfindungsverpflichtung zugeschrieben),
 - seit einigen Jahren in der Praxis mit steigender Tendenz als Honorierung einer längeren Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer angeboten, so dass den AL der Charakter eines Entgelts für die während dieser längeren Betriebszugehörigkeit erbrachten Arbeitsleistungen zukommt (sog. arbeitsrechtliches Synallagma). In solchen Fällen ist der Arbeitgeber häufig nur bereit, Arbeitnehmer an ATZ teilhaben zu lassen, wenn sie sich die AL durch langjährigen Einsatz ihrer Arbeitskraft für das Unternehmen „erdient“ haben, so dass sog. MBZ als Zugangsvoraussetzung für die Teilnahme an ATZ verlangt werden. Weiter soll oftmals besonders solchen Arbeitnehmern die Teilnahme an ATZ ermöglicht werden, die im Rahmen der langjährigen Beschäftigung besonderen Belastungen ausgesetzt sind (Tätigkeit in Wechsel- oder Nachtschicht oder unter besonderen Umwelteinflüssen).



- 46 Im Falle einer Zugangsvoraussetzung zu ATZ in der Form von MBZ im oben beschriebenen Sinne und bei Anwendung der rechnungslegungstechnischen Vorgaben des IAS 19 (2011) zu nDZA ist nach Auffassung des IFRS-FA eine Verteilung der AL lediglich auf die Beschäftigungsphase der ATZ nicht sachgerecht.
- 47 Zusammenfassend ist hinsichtlich der Erfassung von nDZA im Fall von vereinbarten MBZ bei ATZ darauf hinzuweisen, dass
- einerseits aufgrund einer rein technischen Anwendung der Regelungen des IAS 19 (2011) eine Anwendung auch der Vorschriften von IAS 19.99 ff. (2011) zu nDZA nicht ausgeschlossen werden kann,
 - andererseits in einigen der Stellungnahmen² deutlich zum Ausdruck gebracht wird, dass das Institut des nDZA für ATZ „überdimensioniert“ ist und eine unangemessene Komplexität mit sich bringt. Weiterhin wird zu bedenken gegeben, dass (1.) eine Zuordnung zu Arbeitsleistungen der *past service period* weniger verlässlich möglich ist, als im Fall von Pensionszusagen und sich somit (2.) nicht unerhebliche Gestaltungsspielräume ergeben.

Frage zu C7:

- a) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, aufgrund der oben dargestellten Hinweise den E-AH nicht anzupassen?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

C8 Auswirkungen auf andere Pläne (Fragestellung 8)

- 48 Zur Fragestellung 8 wurden im Rahmen der SN folgendes angemerkt:

Kürzel	Anmerkung
VW	---
BDO	---
KPMG	---
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 8 zu.
IVS	---

² Siehe darüber hinaus auch den aktuellen Fachbeitrag von Geilenkothen / Krönung / Lucius (Neueste Entwicklungen in der Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen nach IFRS und HGB), in BB Nr. 34 v. 20.8.2012, S. 2013 – 2107, hier S. 2105 f.



49 Es besteht kein Diskussionsbedarf zu dieser Fragestellung.

C9 Übergangsregelung (Fragestellung 9)

50 Zur Fragestellung 9 wurden im Rahmen der SN folgendes angemerkt:

Kürzel	Anmerkung
--------	-----------

VW	---
BDO	---
KPMG	---
Linde	Wir stimmen den Ausführungen unter der Fragestellung 9 zu.
IVS	---

51 Es besteht kein Diskussionsbedarf zu dieser Fragestellung.

D Sonstige Hinweise in den Stellungnahmen

52 Um die verschiedenen Hinweise und Anmerkungen, die in den SN zur Verfügung gestellt werden und sich nicht konkret auf eine der neun Fragestellungen beziehen, in strukturierter Form adressieren zu können, wurde folgende Gliederung gewählt:

- D1 Titel des E-AH
- D2 Gliederung des E-AH
- D3 Begrifflichkeiten: Verpflichtung, Schuld, Rückstellung
- D4 Handelsrechtliche Bilanzierung für AL ATZ
- D5 Redaktionelle Anpassungen

D1 Titel des E-AH

53 **Linde** regt Folgendes an: „Der vorliegende E-AH 1 nennt sich „Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS“. Die 1. Fragestellung behandelt jedoch (zunächst) die Bilanzierung von Erfüllungsrückständen. Wäre es nicht angebracht, den gesamten AH als „Bilanzierung von Altersteilzeitregelungen nach IFRS“ zu nennen, welche die einzelnen Bestandteile von Altersteilzeitbilanzierungen, im Wesentlichen die Behandlung des „Erfüllungsrückstand“ und des „Aufstockungsbetrag“, einschließt?“



54 Dem Vorschlag sollte mit der folgenden Modifikation gefolgt werden, da die Bezeichnung des AH in diesem Fall in zutreffenderer Form auf den Inhalt hinweist:

„Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS“.

D2 Gliederung des E-AH

55 **BDO** regt zu diesem Thema an: „Zur besseren Verständlichkeit des Anwendungshinweises schlagen wir eine von einzelnen Fragestellungen abweichende Gliederung vor. Wir würden eine an den Vorgaben der IFRS orientierten Aufbau des Anwendungshinweises (Zielsetzung, Anwendungsbereich, Ansatz, Bewertung, Ausweis und Angabepflichten) begrüßen. Bezüglich der Ansammlung und Auflösung der nicht-finanziellen Verbindlichkeit aus Altersteilzeitregelungen kann dann zwischen Block- und Gleichverteilungsmodell unterschieden werden.“

56 Aus der folgenden Gegenüberstellung der von BDO vorgeschlagenen Gliederung mit der aktuellen Strukturierung des E-AH lässt sich erkennen, dass der E-AH faktisch der geforderten Gliederung folgt und sich ein Anpassungs- oder Umstellungsbedarf somit nicht ergibt (die arabischen Ziffern zu E-AH entsprechen den einzelnen Fragestellungen).

Vorschlag BDO		E-AH
Zielsetzung		
Anwendungsbereich	←	Anwendungsbereich
		1) Erfüllungsrückstand
		2) Kategorie nach IAS 19
		3) Einschlägige Vorschriften
Ansatz	←	4) Ansatz
Bewertung	←	5) Bewertung – Grundsatz
	←	6) Bewertung – Ansammlung
	←	7) Mindestbetriebszugehörigkeit
Ausweis		8) Auswirkung auf andere Pläne
Angabepflichten		9) Übergangsregelung
Übergang	←	

D3 Begrifflichkeiten: Verpflichtung, Schuld, Rückstellung

57 **IVS** regt an: „Für das Verständnis des Anwendungshinweises wäre eine klare Unterscheidung zwischen den Begriffen Verpflichtung, Schuld und Rückstellung hilfreich.“



Insbesondere der Begriff Schuld wird u. E. teilweise im Sinne einer Rückstellung und teilweise im Sinne einer Verpflichtung verwendet. Wir schlagen vor, ausschließlich die Begriffe Verpflichtung und Rückstellung zu verwenden.“

58 Zu diesen Anregungen ist Folgendes anzumerken:

- der Begriff „Verpflichtung“ wird in dem E-AH in dem Sinne verwendet, dass der Arbeitgeber bzw. der Bilanzierende durch ein Ereignis der Vergangenheit entweder faktisch oder rechtlich zu bestimmten Leistungen gegenüber seinen Arbeitnehmern verpflichtet ist;
- der Begriff „Schuld“ bezieht sich auf einen Bilanzposten der Passivseite, der sich als Konsequenz aus dem Vorliegen einer „Verpflichtung“ des Bilanzierenden ergibt. Mit Schuld wird in IAS 19 (2011) auch ein solcher Passivposten bezeichnet, der aufgrund von geschuldeten Leistungen an Arbeitnehmer anzusetzen ist (siehe hierzu z.B. IAS 19.57 (b) (2011)).

Vor diesem Hintergrund ist notwendigerweise an den beiden Begriffen festzuhalten. Die allerdings insoweit unglückliche Formulierung zu Beginn des zweiten Absatzes zu Tz. 18 des E-AH kann z.B. wie folgt umformuliert werden:

„Im Rahmen des Blockmodells ist zum bilanziellen Aufbau des vollen Schuldbeitrags für der endgültigen Verpflichtung (Schuld) zur Leistung von Aufstockungsleistungen während der Passivphase 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 ...“

59 Der Begriff „Rückstellung“ wird im E-AH nur einmal verwendet (Potentialrückstellung). Da es sich in diesem Fall um einen zwar nicht definierten, doch allgemein verwendeten *terminus technicus* handelt, sollte an diesem Begriff festgehalten werden.

D4 Handelsrechtliche Bilanzierung für AL ATZ

60 **Linde** regt an: „Der vorliegende E-AH 1 regelt ausschließlich die Bilanzierung von Altersteilzeitregelungen nach IFRS und lässt dabei die handelsrechtliche Bilanzierung außen vor. Es fehlt daher u.E. im E-AH 1 ein Verweis (ggf. auf den IDW RS HFA 3), wie und nach welchem Regelwerk die handelsrechtliche Bilanzierung weiterhin, dann abweichend zu IFRS, erfolgt. Es ist unklar, ob der IDW RS HFA 3 hinsichtlich (nur) der handelsrechtlichen Behandlung weiter Gültigkeit hat bzw. vice versa fehlt im IDW RS



HFA 3 die Aufhebung der IFRS-relevanten Regelungen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverpflichtungen. Wir befürworten daher, aus Erstellersicht, eine kompakte, praxisfreundliche und leicht verständliche Regelung für die bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen nach IFRS und HGB, die in einem zusammenhängenden Format (sei es in Form einer Verlautbarung/Anwendungshinweis/HFA/etc.) vorzufinden ist.“

- 61 Hinweis von **Linde** am Ende der SN: „Die Veröffentlichung des IDW ERS HGA 3 n.F. wurde zur Kenntnis genommen. Die Veröffentlichung des IDW ERS HFA 3 n.F. erfolgte kurz nach Erstellung dieser SN.“
- 62 In Abstimmung zwischen den beiden Fachausschüssen des DRSC und mit dem IDW äußert sich das DRSC zur Bilanzierung von ATZ-Verhältnissen nach IFRS und das IDW zur Bilanzierung von ATZ-Verhältnissen nach HGB.
- 63 Mit Verabschiedung der Neufassung von IDW RS HFA 3 werden auch die von Linde angesprochenen Gültigkeitsfragen adressiert – der AH des DRSC bezieht sich ausdrücklich auf IAS 19 (2011).

D5 Redaktionelle Anpassungen

- 64 Ohne die Einreichung offizieller SN wurden von interessierter Seite die folgenden redaktionellen Anpassungen angeregt.
- 65 Die Formulierung des E-AH in Tz. 13 (erster Spiegelstrich – letzter Satz) könnte wie folgt umformuliert werden: „Hinsichtlich der Entstehung der Verpflichtung kommt es in diesen Fällen somit auf die zeitlich nachfolgende, ergänzende individuelle ~~das Vorliegen einzelvertraglicher~~ Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht an.“
- 66 Zur weiteren Klarstellung von E-AH wird vorgeschlagen, die Passage des E-AH in Tz. 13 (zweiter Spiegelstrich) beispielsweise wie folgt zu formulieren: "sofern keine Kollektivvereinbarungen vorliegen, das ATZ-Verhältnis somit auf einer ~~im Falle von Individualvereinbarungen~~ basiert, spätestens mit Abschluss einer der ~~ATZ-Vereinbarung~~ ATZ-Vereinbarung zwischen ...".



67 Bzgl. Tz. 23 wird folgende Klarstellung vorgeschlagen:

„Sofern andererseits eine Mindestbeschäftigung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung in allgemeiner Form vorausgesetzt wird, ist für die Ermittlung und zur Erfassung des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands die Mindestbeschäftigungsdauer retrograd ab dem Beginn der Altersteilzeit (d.h. dem ersten Tag der Aktivphase) zu bestimmen. Die Mindestbeschäftigung gilt in diesem Sinne als allgemein vereinbart, wenn der Mitarbeiter als Voraussetzung zur Vereinbarung eines Alterszeitverhältnisses eine bestimmte Zeit für das Unternehmen tätig gewesen sein muss, ohne dass im Rahmen der Vereinbarung ein direkter zeitlicher Bezug zu dem Beginn der Altersteilzeit oder zum Zeitpunkt der getroffenen Vereinbarung hergestellt wird.“

Frage zu D:

- a) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, aufgrund der oben dargestellten Hinweise den E-AH anzupassen?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie, alternativ vorzugehen?

E Weitere Vorgehensweise

- 68 Im Rahmen der Sitzung werden voraussichtlich verschiedene inhaltliche und redaktionelle Anpassungen zum „überarbeiteten Entwurf des Anwendungshinweises“ (siehe Sitzungsunterlage **08_09b**) beschlossen. Vor diesem Hintergrund wird vorgeschlagen,
- die in der Sitzung beschlossenen Änderungen des überarbeiteten Entwurfs im Nachgang zur Sitzung mittels Umlaufverfahren final abzustimmen, und
 - den AH sodann auf der Internetseite des DRSC zu veröffentlichen.

Frage zu E:

Stimmen Sie diesem Vorschlag zu?



Anlage 1

Wiedergabe des Ausschnitts aus einer SN zum „Bewertungsmodell für die Aufstockungsleistungen“

Im Rahmen der SN von **KM&K** wird zu deren Gliederungspunkt **B. Bewertungsmodell für die Aufstockungsleistungen** in dem zugehörigen Abschnitt 1 (Beginn der Gegenleistung durch den Arbeitnehmer) zunächst eine Analyse der ratierlichen Ansammlung der vereinbarten Aufstockungsleistungen zur Verfügung gestellt – aus Platzgründen wurde diese Analyse nicht im Hauptteil der Sitzungsunterlage, sondern hier in der Anlage 2 dargestellt.

Der Abschnitt 2 („Unser Vorschlag für ein Bewertungsmodell“) wurde hingegen im Hauptteil der Sitzungsunterlage wiedergegeben; die entsprechenden Ausführungen sind grundsätzlich auch ohne Kenntnis des Abschnitts 1 nachvollziehbar und verständlich.

Kürzel	Anmerkung
KM&K	<p>B. Bewertungsmodell für die Aufstockungsleistungen</p> <p>Anmerkung zu Tz. 18</p> <p>1. <u>Beginn der Gegenleistung durch den Arbeitnehmer</u></p> <p>In Tz. 18 wird geregelt, dass die Schuld für alle vereinbarten Aufstockungsleistungen bis zum Ende der Aktivphase grundsätzlich linear ratierlich anzusammeln ist. Für bereits in der Aktivphase geleistete Zahlungen hat ein entsprechender Abbau der Schuld zu erfolgen.</p> <p>Sämtliche Aufstockungsleistungen der Aktivseite sollen unabhängig davon, ob sie zum Bilanzstichtag bereits in der bisherigen Aktivphase gezahlt wurden oder künftig in der Aktivphase noch zu leisten sind, bis zum Ende der Aktivphase ratierlich angesammelt werden. Demnach sind Aufstockungszahlungen, die vor dem Bilanzstichtag liegen, bereits in voller Höhe ausgezahlt, obwohl sie noch nicht durch den Arbeitnehmer voll erdient sein sollen. Der Hintergrund dieser Regelung sollte u. E. im Entwurf erläutert werden. Er liegt – wie aus anderen Sitzungsunterlagen des DRSC entnommen werden kann – darin, dass Altersteilzeitvereinbarungen im Blockmodell im Fall des Eintritts des Störfalls (Invalidität, Tod oder sonstiges Ausscheiden des Mitarbeiters) während der Aktivphase den Mitarbeiter so stellen, als wäre er nicht in Altersteilzeit gegangen, sondern hätte seinen ursprünglich bestehenden Arbeitsvertrag erfüllt. Hier rechnet der Arbeitgeber im Störfall die in der bisherigen Aktivphase geleisteten Aufstockungsbeträge auf den Betrag an, den er aufgrund der Arbeitsleistung des Mitarbeiters im Blockmodell noch auszahlen muss.</p> <p>Hierzu ist zu konstatieren, dass in der Praxis ebenso Regelungen bestehen, die eine Anrechnung der Aufstockungszahlungen auf den Auszahlungsbetrag im Störfall nicht vorsehen. Dies gilt insbesondere für Altersteilzeitvereinbarungen im Gleichvertei-</p>



Kürzel | Anmerkung

lungsmodell. Hier werden die Aufstockungszahlungen bei Eintritt des Störfalls nicht zurückgefordert. Die Aufstockungszahlung ist in diesen Fällen zum Zeitpunkt der Auszahlung voll erdient, es ist seitens des Arbeitnehmers keine Gegenleistung (service) mehr nach der Auszahlung zu erbringen. Der jeweilige Aufstockungsbetrag ist daher nicht bis zum Ende der Aktivphase bzw. der Altersteilzeit anzusammeln, sondern bis zum Zeitpunkt seiner Auszahlung (vgl. IAS 19.70). Dies wird u. E. in der bisherigen Diskussion übersehen. Es empfiehlt sich daher im Entwurf, diesen Fall und dessen Folgen für die Bewertung (konkret) aufzunehmen. Er wird in der öffentlichen Sitzungsunterlage 04-02b_IFRS-FA_ATZ, S. 8 f. als „graded vesting“ kurz angesprochen und mit dem für diesen Sachverhalt unzutreffenden Argument abgelehnt, dass die Aufstockungszahlungen zum Zeitpunkt der Zahlung nicht unverfallbar seien.

Im Entwurf wird der Regelfall im Blockmodell beleuchtet, dass die gezahlten Aufstockungsbeträge im Störfall auf das Guthaben des Arbeitnehmers angerechnet werden. Der Arbeitgeber tritt nach Ansicht des DRSC mit der Auszahlung des vollen Aufstockungsbetrags während der Aktivphase in Vorleistung, d. h. die Leistung des Arbeitgebers ist an die Bedingung geknüpft, dass der Berechtigte bis zum Ende der Aktivphase seine Gegenleistung in Form seiner Arbeit erbringt. Hier stellen sich weitere Fragen zur Bilanzierung und Bewertung, die bislang im Entwurf nicht beleuchtet wurden, die aber u. E. klärungsbedürftig sind. Auf diese gehen wir nachfolgend anhand von folgendem Beispiel, das bereits von der AG Pensions im Beispiel in Tz. 9 der öffentlichen Sitzungsunterlage 05_04a_IFRS-FA_ATZ_AG-Pensions verwendet wurde, ein:

- ATZ-Dauer 6 Jahre (01.01.2013 bis 31.12.2018)
- Blockmodell (je 3 Jahre Aktiv- und Passivphase)
- Keine Kollektivvereinbarung
- Abschluss der Individualvereinbarung am ATZ-Beginn, somit Finanzierungsbeginn = Beginn der ATZ
- Jährliches Gehalt in ATZ: 50 (entspricht 50 %)
- Jährliche Aufstockung: 30

Bewertungsstichtag	Erdienter Anteil (Quote)	Bisherige Aufstockungszahlungen	Künftige Aufstockungszahlungen Aktivphase	Künftige Aufstockungszahlungen Passivphase
01.01.2013	0	0	90	90
31.12.2013	1/3	30	60	90
31.12.2014	2/3	60	30	90
31.12.2015	1	90	0	90
31.12.2016	1	120	0	60
31.12.2017	1	150	0	30
31.12.2018	1	180	0	0

Zum Bilanzstichtag 31.12.2013 sind noch Aufstockungsleistungen in Höhe von 60 für die Aktivphase und 90 für die Passivphase offen, 30 wurden bereits ausgezahlt. Für die Ermittlung der Rückstellung sind zunächst alle Aufstockungszahlungen der Altersteilzeit zu addieren (180). Diese sind nach dem vorliegenden Entwurf zum Bilanzstichtag zu 1/3 erdient, womit sich ein Betrag von 60 ($1/3 \cdot 180$) ergibt. Diese Schuld ist gemäß Tz. 18 letzter Satz des Entwurfs bzw. Tz. 31 Absatz 1 der öffentlichen Sitzungsunterlage 04_02b_IFRS-FA_ATZ um die in der Aktivphase geleisteten Aufsto-



Kürzel	Anmerkung
--------	-----------

ckungszahlungen „entsprechend“ abzubauen. Unklar ist u. E., was unter „entsprechend“ zu verstehen ist. Wir regen eine Klarstellung an. U. E. bestehen zwei Möglichkeiten:

1. Es wird der bereits gezahlte Aufstockungsbetrag in voller Höhe von der Schuld abgezogen oder
2. es wird nur der Teil des bereits gezahlten Aufstockungsbetrags von der Schuld abgezogen, der zum Bilanzstichtag der Auszahlung erdient war.

Bei Wahl der **Möglichkeit 1** wird in Bezug auf den bereits ausgezahlten Aufstockungsbetrag von 30 eine Rückstellung gebildet in Höhe von 10 (Quote 1/3) und von dieser Rückstellung wird der Auszahlungsbetrag in Höhe von 30 abgezogen. Im Ergebnis wird somit bei isolierter Betrachtung des bereits ausgezahlten Aufstockungsbetrags die Rückstellung rechnerisch negativ. Dies liegt darin begründet, dass diese Aufstockungszahlung noch nicht voll erdient, aber schon voll ausgezahlt wurde. Hier stellt sich die Frage, ob die negative Rückstellung, was diesen Aufstockungsbetrag des Jahres 2013 anbelangt, mit der positiven Rückstellung für die künftigen Aufstockungsbeträge verrechnet werden kann oder ob hier eine getrennte Betrachtung eines jeden Aufstockungsbetrags, insbesondere der bereits gezahlten Aufstockungsbeträge, erforderlich ist. Es stellt sich damit einhergehend auch die Frage, wie dies buchungstechnisch umgesetzt werden kann. Denn die Auszahlung des Aufstockungsbetrags im abgelaufenen Wirtschaftsjahr in Höhe von 30 und der niedrigere Aufwand aufgrund der Quotierung in Höhe von 10 ($1/3 \cdot 30$) bedingen einen Restposten in Höhe von 20, der im Zeitpunkt der Zahlung nicht als negative Rückstellung verbucht werden kann.

Bei der o.g. **Möglichkeit 2** ist die Rückstellung, was isoliert den geleisteten Aufstockungsbetrag anbelangt, Null und damit nicht negativ. Dies ist bilanziell u.E. aufgrund der Unverfallbarkeitsannahme die korrekte Vorgehensweise, da durch den geleisteten Aufstockungsbetrag nur der Teil der Rückstellung verbraucht werden kann, der auf den Aufstockungsbetrag entfällt. Im o.g. Beispiel gilt daher: Nur für 1/3 des geleisteten Aufstockungsbetrags wurde dem Grunde nach eine Rückstellung gebildet, der ausgezahlte Aufstockungsbetrag darf nicht voll, sondern nur zu 1/3 abgezogen werden. Die Differenz zwischen ausgezahltem und erdientem Aufstockungsbetrag – die restlichen 2/3 des Aufstockungsbetrags – sind in Form eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (prepayment) zu erfassen.

Geht man – wie auch die AG Pensions im Beispiel in Tz. 9 der öffentlichen Sitzungsunterlage 05_04a_IFRS-FA_ATZ_AG-Pensions – von der o.g. Möglichkeit 1 aus, stellt sich des Weiteren die Frage, wie die Abzinsung (und die Biometrie) im Rahmen des Modells zu berücksichtigen ist. Auf diesen wichtigen Punkt geht der Entwurf nicht ein. Eine Berücksichtigung seitens des DRSC halten wir allerdings zumindest für die ohne versicherungsmathematische Kenntnisse umsetzbare Abzinsung für enorm wichtig, weil dies realitätsnäher die Rückstellungsbildung aufzeigt und die damit verbundene Komplexität des vorgeschlagenen Modells. Dies diene auch der Klarstellung, die eine gleichartige Umsetzung in der Praxis unterstützen würde. Wir empfehlen ein Beispiel aufzunehmen, aus dem auch die Bewertung unter Berücksichtigung einer Abzinsung nachvollzogen werden kann.

Unterstellt man das obige Beispiel und den Bilanzstichtag 31.12.2013, dann ist u.E. die Abzinsung wie folgt zu berücksichtigen: Für die Höhe der Rückstellung ist zunächst der erdiente Anteil aller Aufstockungszahlungen festzustellen; dieser beträgt 1/3. Die Abzinsung macht allerdings u.E. erforderlich, dass zwischen künftigen und



Kürzel	Anmerkung
--------	-----------

	<p>bereits gezahlten Aufstockungsbeträgen unterscheiden wird: Die an den kommenden Bilanzstichtagen auszahlenden Aufstockungsbeträge sind abzuzinsen, die bereits ausgezahlten nicht. Unterstellt man einen Zins von 2% p.a., ergibt sich eine Rückstellung für die Aufstockungsbeträge der Aktivphase in Höhe von etwa 29,42 ($= 1/3 \cdot 30 + 1/3 \cdot 30/1,02 + 1/3 \cdot 30/1,02^2$). Der bereits ausgezahlte Aufstockungsbetrag ist nach dem Entwurf davon abzuziehen, sodass eine Rückstellung für die Aufstockungszahlungen der Aktivphase in Höhe von -0,58 entsteht. Dieser negative Wert liegt zum einen in der Abzinsung und zum anderen in der Auszahlung des noch nicht voll verdienten Aufstockungsbetrags des Jahres 2013 (sowie des Zusammenfallens des Finanzierungsbeginns und des Beginns der Aktivphase) begründet. Die Bewertung wäre noch um Versicherungsmathematik zu ergänzen. Bei Unterstellung einer zulässigen Verrechnung der „Rückstellungen“ für die Aufstockungsbeträge der Aktiv- und der Passivphase ergibt sich insgesamt eine positive Rückstellung.</p>
--	---

	<p>Wie man schon anhand dieses vereinfachten Beispiels erkennt, wird die Ermittlung der Rückstellung sowie der service cost bzw. der remeasurements rechnerisch komplex und schwer verständlich. Hinzu kommt, dass die Unternehmen bei diesem Modell sämtliche gezahlte Aufstockungsbeträge für jeden Zeitpunkt der Altersteilzeit und pro Mitarbeiter vorhalten müssen, damit eine Bewertung durchgeführt werden kann. Diese Daten sind bei der Bewertung durch den Aktuar personenindividuell zu berücksichtigen und den entsprechenden Auszahlungszeitpunkten zuzuordnen.</p>
--	--



Anlage 2

Diskussion der Argumente gegen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand im Fall von notwendiger Mindestbetriebszugehörigkeit

In den Stellungnahmen von **KPMG** und **IVS** werden eine Reihe von Argumenten vorgebracht, denen zufolge die Erfassung von nDZA als nicht sachgerecht angesehen wird, wenn als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung eine bestimmte MBZ nachzuweisen ist, die zumindest teilweise vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem das ATZ-Verhältnis vereinbart wird.

Diese Argumente (zu Details wird auf das Kapitel **C7** verwiesen) werden im Rahmen dieser Anlage 3 analysiert und diskutiert.

Argument 1: gem. BAG handelt es sich bei den Aufstockungsleistungen um Entgelt für die Arbeitsleistungen in der Beschäftigungsphase

Wir haben Zweifel, ob dies die sachgerechte Auslegung ist. In Tz. 8 wird im Einklang mit der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung ausgeführt, dass die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt i.S.v. §§ 611 f. BGB darstellen. Wenn man sich schon der arbeitsrechtlichen Würdigung anschließt, **dass** die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt sind, warum dann nicht auch der arbeitsrechtlichen Würdigung, **für welche** Arbeitsleistungen sie Entgelte sind? Das Bundesarbeitsgericht hat für die Ermittlung des Ausgleichsanspruchs bei vorzeitiger Beendigung eines Arbeitsverhältnisses im Blockmodell erkannt, dass die Aufstockungsbeträge Entgelt für die Arbeitsleistungen in der Beschäftigungsphase der Altersteilzeitvereinbarung sind (BAG Urteil vom 14.10.2003 – 9 AZR 146/03).

69 Hinsichtlich der Frage, ob es sich bei AL für die Passivphase um

- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder
- kurzfristig fällige bzw. andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer

i.S.v. IAS 19 (2011) handelt, wird ein Vergleich mit der Würdigung seitens des BAG insofern als sinnvoll angesehen, als das BAG eine vergleichbare Betrachtung anzustellen hatte, nämlich ob

- Arbeitsentgelt oder
- Ruhegeld (Betriebsrente)

vorliegt. Es erscheint hingegen nicht sachgerecht, dem BAG in seiner Auffassung auch zur Beantwortung der Frage zu folgen, für welche Arbeitsleistungen die AL Entgelte sind. Zur Beantwortung dieser Frage und im Lichte der Rechnungslegung nach IFRS



sind in jedem Fall die spezifischen Abbildungsregelungen gem. IAS 19 (2011) zu würdigen, da der Standard eigenständige bilanzielle Abbildungsnormen vorsieht, die sich von den Rechtsnormen deutlich unterscheiden, die dem Urteil des BAG zugrundeliegen .

- 70 Aus diesem Grunde ist es abzulehnen, das Ergebnis des BAG für eine Rechnungslegung nach IFRS – ohne detaillierte Prüfung der Vorschriften nach IAS 19 (2011) – zu übernehmen.

Argument 2: aus der Entscheidung des IFRSIC vom Jan. 2012 ist „durchaus“ ableitbar, dass der angesprochene *service* derjenige ist, der in der Zukunft ab Entstehen der Verpflichtung geleistet wird

Dieser Beurteilung stehen u. E. auch IAS 19(2011). 162(a) und dessen Auslegung durch das IFRSIC Agenda Committee vom Januar 2012 nicht entgegen. Paragraph 162(a) nennt „the benefit is conditional on future service being provided“ als Indikator dafür, dass die Leistungen Entgelt für Arbeitsleistungen darstellen. Das Agenda Committee zieht für Aufstockungsbeträge in ATZ-Vereinbarungen daraus den Schluss: „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.“ Dies lässt durchaus den Schluss zu, dass der vom Agenda Committee erwähnte „service“ der „future service“ ist, und die Leistungen als Gegenleistung „for that service“ gewährt werden.

- 71 Dieser Auffassung ist jedoch zweierlei entgegenzuhalten. Zum einen ist in dem Kontext der Entscheidung des IFRSIC vom Januar 2012 eine MBZ nicht Gegenstand der Diskussion gewesen. Es kann argumentiert werden, dass das vom IFRSIC eine andere Formulierung gewählt worden wäre, hätte man auch den Fall einbezogen, dass aufgrund von MBZ nDZA hätte anfallen können.
- 72 Entsprechend der Überschrift zur Entscheidung des IFRSIC (IAS 19 – *Employee Benefits* – Applying the definition of termination benefits to ‘Altersteilzeit’ plans) beschränken sich die Ausführungen in der Agenda Decision auf die Beantwortung der Frage, ob AL ATZ der Kategorie der *termination benefits* im Sinne von IAS 19 (2011) zuzurechnen sind. Zu der Frage, wie AL ATZ in dem Fall bilanziell abzubilden sind, in dem es sich nicht um *termination benefits* handelt, hat das IC nicht Stellung bezogen.
- 73 Insofern ist auf Grundlage der Agendaentscheidung vom Januar 2012 nicht nur der Schluss zulässig, dass der vom IC erwähnte „service“ ausschließlich der „future service“ ab Entstehung der Verpflichtung ist, und die Leistungen somit nur als Gegenleistung „for that service“ gewährt werden.



Argument 3: eine ökonomische Begründung, dass die Aufstockungsleistungen zusätzliches Entgelt für vergangene Arbeitsleistungen darstellen, ist nicht erkennbar

IAS 19(2011).71 Satz 2 und 3 beschreibt die Zuordnung von Leistungen zu Perioden, die nach IAS 19(2011).156(a) auch für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer gilt:

„Leistungsteile werden jenen Perioden zugeordnet, in denen die Verpflichtung, diese nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu gewähren, entsteht. Diese Verpflichtung entsteht in dem Maße, wie die Arbeitnehmer ihre Arbeitsleistungen im Austausch für die ihnen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom Unternehmen erwartungsgemäß in späteren Berichtsperioden zu zahlenden Leistungen erbringen.“

Die Frage ist, in welchen Perioden die Arbeitnehmer „ihre Arbeitsleistungen im Austausch für die [anderen langfristig fälligen] Leistungen erbringen“.

Wir fragen uns: Ist ein Angebot zum Abschluss einer ATZ-Vereinbarung, das z. B. neben einem Mindestalter und anderen Voraussetzungen auch eine Mindestbetriebszugehörigkeit voraussetzt, tatsächlich ein Angebot zur Zahlung eines zusätzlichen Entgelts für Arbeitsleistungen in dieser Mindestbetriebszugehörigkeitszeit? Warum sollten dann Arbeitnehmer, die keine ATZ-Vereinbarung abschließen, nicht auch das zusätzliche Entgelt erhalten? Ist es nicht vielmehr ein Angebot eines alternativen Arbeitszeitmodells, das eine Reduzierung der Arbeitszeit um 50% bei gleichzeitiger Reduzierung des Entgelts um z. B. 30% enthält? Die Mindestbetriebszugehörigkeit ist dabei um eines von mehreren Kriterien zur Abgrenzung des berechtigten Personenkreises. Müsste man nicht sonst auch bei Tarifverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die z. B. nach fünf Jahren Betriebszugehörigkeit einen zusätzlichen Tag Urlaub vorsehen, das bezogen auf die reduzierte Arbeitsleistung erhöhte Entgelt anteilig den ersten fünf Jahren der Betriebszugehörigkeit zurechnen? Eine ökonomische Begründung, dass die Aufstockungsbeträge zusätzliches Entgelt für vergangene Arbeitsleistungen darstellen, ist nicht erkennbar. Viel naheliegender erscheint uns, dass die Arbeitnehmer „ihre Arbeitsleistungen im Austausch für“ die Aufstockungsbeiträge während der Beschäftigungsphase der ATZ erbringen.

- 74 Diesem Argument können zumindest die beiden folgenden Aspekte entgegengehalten werden. Zum einen wird bei einer ausschließlichen Diskussion auf Basis von IAS 19.71 S. 2 und 3 (2011) verkannt, dass in diesem Zusammenhang die Spezialvorschriften der IAS 19.99 ff. (2011) zu nDZA zu berücksichtigen sind (auch nach IFRS gilt der Grundsatz 'lex specialis derogat legi generali'). Gemäß IAS 19.156 (a) (2011) gelten diese Vorschriften auch für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer.
- 75 Zum anderen lässt sich beispielhaft belegen, dass ein Angebot zum Abschluss einer ATZ-Vereinbarung u.a. eine MBZ voraussetzt und die AL (auch) als eine Vergütung der während dieser MBZ erbrachten Arbeitsleistungen darstellen: im Tarifvertrag zum flexiblen Übergang in die Rente für die Beschäftigten in der Metall- und Elektroindustrie Nordrhein-Westfalens (TV FlexÜ) wird in § 14.1.1 geregelt, dass für Beschäftigte eines Betriebs ein Anspruch auf Abschluss eines ATZ-Vertrags u.a. nur dann besteht, wenn eine Betriebszugehörigkeit des Beschäftigten von mindestens 12 Jahren vorliegt. Auf der In-



ternetseite von Gesamtmetall³ wird hierzu wie folgt ausgeführt (Hervorhebung hinzugefügt): „Voraussetzung für jeden Anspruch ist eine Mindestbetriebszugehörigkeit von zwölf Jahren. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass nur diejenigen Arbeitnehmer an der kollektiv finanzierten Altersteilzeit teilhaben sollen, die sich den Anspruch durch langjährigen Einsatz ihrer Arbeitskraft für das Unternehmen **erdient** haben.“ Auf dieser Basis ist im Rahmen einer ökonomischen Betrachtung zumindest exemplarisch nachgewiesen, dass Aufstockungsbeträge zusätzliches Entgelt für vergangene Arbeitsleistungen darstellen.

Argument 4: auch lt. GoB und BFH werden Aufstockungsleistungen als Teil der während der Beschäftigungsphase der ATZ erdienten Vergütung angesehen

Auf der Grundlage der handelsrechtlichen GoB hat auch der Bundesfinanzhof die Aufstockungsbeträge als Teil der während der Beschäftigungsphase der ATZ erdienten Vergütung angesehen (BFH Urteil vom 30.11.2005 – I R 110/04). U.E. unterscheidet sich das Aufwandsperiodisierungskonzept der handelsrechtlichen GoB für Arbeitsentgelt nicht von dem oben zitierten Konzept des IAS 19(2011).71 Satz 2 und 3.

76 Dieses Argument vermag nicht zu überzeugen – es ist analog auf die Ausführungen zu **Argument 1** zu verweisen.

Argument 5: auch das RIC hat bereits ein Erdienen der Aufstockungsleistungen in der aktiven Phase gesehen (allerdings auf Basis v. IAS 19 (1998))

Auf der Grundlage der US GAAP ist nach EITF 05-5 (kodifiziert in ASC 715-30-55-80...86) der Vergütungsaufwand über den Zeitraum von Unterzeichnung der ATZ-Vereinbarung bis zum Ende der Beschäftigungsphase zu erfassen. Das RIC hatte in seinem Positionspapier vom 17.1.2006 „Die IFRS-Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Lichte von EITF Issue No. 05-5“ die Verlautbarung gewürdigt und dabei u.a. festgestellt: „Weiterhin spricht das im Verlaufe der aktiven Phase erforderliche Erdienen der in der passiven Phase gezahlten Aufstockungsbeträge gegen eine Einordnung von ATZ-Vereinbarungen in die termination benefits“. Auch das RIC hat also bereits ein Erdienen der Aufstockungsbeträge gegen eine Einordnung von ATZ-Vereinbarungen in der aktiven Phase gesehen, allerdings aufgrund der gegenüber US GAAP weiteren Definition der termination benefits in IAS 19 a. F. im Ergebnis eine Bilanzierung als termination benefits für sachgerecht gehalten.

77 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass

- in dem angesprochenen Positionspapier an der benannten Stelle nicht ausdrücklich auf den Beginn des Zeitraums abgestellt wird, so dass es nicht sachgerecht wäre,

³ Die Arbeitgeberverbände der Metall- und Elektro-Industrie.



aus dem Zitat abzuleiten, das RIC hat seinerzeit den Ansammlungszeitraum für die AL auf die Aktivphase beschränken wollen,

- das „im Verlaufe der aktiven Phase erforderliche Erdienen der in der passiven Phase gezahlten Aufstockungsbeträge“ ein Erdienen auch in dem Teil einer MBZ, die zeitlich vor Entstehung der Verpflichtung liegt, nicht ausschließt,
- seinerzeit das Thema MBZ in Zusammenhang mit ATZ schlicht nicht diskutiert wurde und somit aus dem Wortlaut des Positionspapiers nicht ohne Weiteres abgeleitet werden kann, dass die Berücksichtigung von nDZA nach Auffassung des RIC für den Fall ausscheidet, dass es sich bei ATZ nicht um *termination benefits* handelt.

Aus den oben von KPMG dargelegten Betrachtungen ist alleine schon deshalb keine Unterstützung für deren Standpunkt, AL (ausschließlich) als Entgelt für die während der Beschäftigungsphase der ATZ erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen, ableitbar, da die Betrachtungen auf IAS 19 (1998) Bezug nehmen und die Besonderheiten des IAS 19 (2011) nicht angemessen Berücksichtigung finden.

Argument 6: auch der IASB selbst ist der Auffassung, dass für Leistungen nach IAS 19.162 (a) (2011) die Aufwandserfassung in gleicher Weise wie nach US-GAAP erfolgt

In IAS 19(2011).BC254-BC257 erläutert das IASB, dass ein Ziel der Neufassung der Bilanzierungsvorschriften zu *termination benefits* eine Konvergenz mit den entsprechenden US GAAP Vorschriften war. In BC257 kommt das IASB zu dem Schluss, dass die vorgenommenen Änderungen für Leistungen „provided in exchange for future service ... would result in the same recognition as is required under Topic 420 (ie the cost of those benefits would be recognised over the period of service)“. Der Standardsetter selbst ist also der Auffassung, dass für Leistungen, die unter IAS 19(2011).162(a) fallen, die Aufwandserfassung in gleicher Weise wie nach US GAAP erfolgt.

78 In IAS 19.BC257 (2011) rechtfertigt der IASB, warum für Leistungen an Arbeitnehmer, die grundsätzlich den Charakter von *termination benefits* haben, die jedoch auch im Austausch für zukünftig noch zu erbringende Leistungen gewährt werden, keine entsprechende Differenzierung innerhalb der Vorschriften für *termination benefits* eingeführt wurde, da dies zu Verwirrung geführt hätte. Darüber hinaus erläutert der IASB in BC257 die alternativ umgesetzte Lösung, dass nämlich für solche Leistungen an Arbeitnehmer eine Zuordnung zu den Kategorien

- kurzfristig fällige oder andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer bzw.
- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses

zum gleichen Ansatz führt, wie er sich auch nach Topic 420 für US-GAAP ergibt (d.h.: die Kosten dieser Leistungen sind über die Dienstzeit zu erfassen).



79 Aus dieser vom IASB mit IAS 19 (2011) umgesetzten Vorgehensweise ergibt sich aber zwingend, dass im Falle von anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer (dieser Kategorie sind AL ATZ zuzuordnen) über IAS 19.156 (a) (2011) auch die Vorschriften zu nDZA gem. IAS 19.99 ff. (2011) anzuwenden sind. Auch wenn der IASB „selbst ... also der Auffassung [ist], dass für Leistungen, die unter IAS 19(2011).162(a) fallen, die Aufwandserfassung in gleicher Weise wie nach US GAAP erfolgt“, kann aufgrund dieses Hinweises in BC257 von der Anwendung der Vorschriften zu nDZA gemäß IAS 19.99 ff. (2011) nicht abgesehen werden. Dabei ist noch gar nicht die Frage geklärt, ob nicht auch nach Topic 420 in vergleichbaren Fällen nDZA zu erfassen ist. Wie oben aufgezeigt wurde, bedarf es einer Beantwortung dieser Frage im Rahmen der hier geführten Diskussion aber gar nicht, da sie für die Vorgehensweise nach IFRS unerheblich ist.

Argument 7: Aufstockungsleistungen werden durch eine Mindestdienstzeit weder erhöht noch vermindert; die Erfüllung der Mindestdienstzeit stellt nur eine Grundbedingung an eine Gewährung von Aufstockungen dar, aber beeinflusst nicht deren Höhe

80 Es ist zwar einerseits zutreffend, dass AL durch eine MBZ im Regelfall weder erhöht noch vermindert werden (deren Höhe somit nicht beeinflussen). Andererseits kann aber diese Feststellung nicht zu der Schlussfolgerung führen, dass MBZ „nur eine Grundbedingung an eine Gewährung von Aufstockungen“ darstellen; vielmehr sind sie gemäß den Vorschriften des IAS 19.99 ff. (2011) bilanziell abzubilden, da sie die Voraussetzungen zur Anwendung dieser Normen erfüllen.

Argument 8: in der Praxis sind Mindestbetriebszeiten tatsächlich häufig überhaupt nicht explizit geregelt

81 Es ist auf die obigen Ausführungen zu **Argument 3** zu verweisen (TV FlexÜ) – ein expliziter Regelungsfall der Praxis wird dort beispielhaft aufgezeigt.

Argument 9: mit der vorgegebenen Mindestdienstzeit soll regelmäßig kein Leistungsplanelement geschaffen werden, sondern lediglich die Anspruchsvoraussetzungen für den Abschluss eines Altersteilzeitvertrages geregelt werden

82 Auch zu diesem Argument ist auf die Ausführungen zu **Argument 3** zu verweisen (MBZ stellen insoweit ein Leistungsplanelement dar, als sie eine Zugangsvoraussetzung für



die Teilnahme an ATZ darstellen und sich der Arbeitnehmer den entsprechenden Anspruch durch langjährigen Einsatz seiner Arbeitskraft für das Unternehmen verdienen muss).