



© 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:	03. IFRS-FA / 16.03.2012 / 12:45 – 14:15 Uhr
TOP:	07 – Interpretationen
Thema:	Entwurf eines AH 1 IFRS-FA zu ATZ
Papier:	03_07b_IFRS-FA_E_AH_1_IFRS_FA_ATZ

Vorbemerkungen

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



2. September 2011¹). Dieses Vorhaben wurde jedoch nach dem Beschluss zur Einreichung der zugrundeliegenden Sachfrage beim IFRSIC zunächst zurückgestellt, um die oben benannte Agendaentscheidung des IFRSIC abzuwarten. Unter Berücksichtigung der nunmehr ergangenen Entscheidung basiert der in dieser Sitzungsunterlage enthaltene Entwurfsvorschlag (**Anlage 2**) auf den entsprechenden Vorarbeiten des RIC.

- 4 Vorbehaltlich abweichender Beschlüsse des IFRS-FA zur Sitzungsunterlage **03_7a** wird im Folgenden davon ausgegangen, dass die vom FA ggf. zu erarbeitende Verlautbarung zum Thema der AL ATZ als „Anwendungshinweis 1 des IFRS-Fachausschusses“ bezeichnet werden soll. Das RIC hatte die Unterlage im September 2011 als einen Entwurf zu einer Interpretation im Sinne von § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB veröffentlicht. Aufgrund der zwischenzeitlich erfolgten Kommunikation mit dem IFRSIC ist jedoch offenkundig, dass das Thema der Altersteilzeitvereinbarungen keinen spezifisch nationalen Sachverhalt darstellt, so dass eine Verlautbarung zum Thema AL ATZ in der Form einer (IFRS-) Interpretation nicht sachgerecht wäre.

Zur Notwendigkeit der Erarbeitung einer Verlautbarung

- 5 Da gemäß der Agendaentscheidung des IFRSIC vom Januar 2012 AL ATZ gem. IAS 19 (2011) im Regelfall nicht als *termination benefits* (TB) zu behandeln sind, könnte die Erarbeitung einer Verlautbarung durch den IFRS-FA mit dem folgenden Argument abgelehnt werden: weil eine Bilanzierung der AL ATZ als TB für den Regelfall ausscheidet, hat deren bilanzielle Abbildung in Übereinstimmung mit einer der drei anderen Klassen von Leistungen an Arbeitnehmer (siehe IAS 19.5 (2011)) zu erfolgen, für die die allgemeinen Grundsätze des IAS 19 (2011) anzuwenden sind, so dass es einer Verlautbarung insoweit nicht bedarf.
- 6 Andererseits sind jedoch hinsichtlich dieser auf den konkreten Fall der AL ATZ anzuwendenden allgemeinen Grundsätze zumindest teilweise voneinander abweichende Auslegungen möglich bzw. entstehen derzeit im Rahmen der entsprechenden Diskussionen seitens der Ersteller und der Abschlussprüfer. Da es sich bei diesem Thema weiterhin um eine Fragestellung mit einer hoher Bedeutung für den Standort Deutsch-

¹ Abrufbar unter:

http://www.standardsetter.de/drsc/news/news.php?ixnp_do=show_news_index&ixnp_lang=de&ixnp_id=1&ixnp_page=6&ixnp_do=show_news_article&ixnp_art_id=2437.



land handelt, würde die Erarbeitung eines entsprechenden AH IFRS-FA dazu beitragen, die Anwendung unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden auf identische Sachverhalte zu unterbinden.

- 7 Als Bereiche, zu denen ggf. abweichende Auslegungen in Bezug auf AL ATZ diskutiert werden, sind vor allem zu nennen:
- Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011),
 - Zeitpunkt der Erfassung einer Schuld,
 - Besonderheiten in Bezug auf die Zugangs- und Folgebewertung,
 - Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des bilanzierenden Unternehmens,
 - Besonderheiten in Bezug auf die Übergangsvorschriften.
- 8 Vor dem Hintergrund der vom DRSC angestrebten Fortentwicklung der Rechnungslegung und unter Berücksichtigung des zu erwartenden Beitrags eines AH IFRS-FA zur Klärung von Zweifelsfragen und im Sinne eines Entgegenwirkens voneinander abweichender Auslegungen in Bezug auf die hier diskutierten Sachverhalte wird dem FA die Erarbeitung eines AH zum Thema AL ATZ an dieser Stelle empfohlen.

Frage 1:

Schließen Sie sich dem Vorschlag an, einen AH 1 IFRS-FA zum Thema AL ATZ zu erarbeiten?

Zum konkret unterbreiteten Entwurfsvorschlag gem. Anlage 2

- 9 In der **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage wird dem IFRS-FA ein konkreter Vorschlag für einen Entwurf eines AH IFRS-FA unterbreitet. Wie oben bereits erwähnt, basiert dieser Vorschlag auf der vom RIC erarbeiteten Unterlage unter Berücksichtigung der Agendaentscheidung des IFRSIC vom Januar 2012.
- 10 Abweichende Auffassungen in Bezug auf den vorgelegten Entwurf könnten insbesondere hinsichtlich folgender Aspekte vom IFRS-FA vertreten werden:
- Struktur der Verlautbarung (derzeit in einem „Frage-Antwort“ Format aufbereitet),
 - adressierte Rechnungslegungsfragen (derzeit werden (lediglich) ausgewählte Rechnungslegungsfragen adressiert, für die entsprechende Klarstellungen für not-



- wendig erachtet werden),
- materiell-inhaltlich vertretene Positionen,
- gewählte Formulierungen.

Frage 2:

- a) Möchten Sie Änderungen an dem vorgelegten Entwurf vornehmen?
- b) Falls ja: Welche?

11 Als Reaktion auf die vom RIC als Arbeitsfassung eines Entwurfs veröffentlichte Interpretation wurde von interessierter Seite vorgetragen, auch Aussagen zum Zeitpunkt der Erstrückstellung bzw. zum Finanzierungsbeginn bei kollidierenden bzw. aufeinander aufbauenden Vereinbarungen zu ATZ in die Verlautbarung aufzunehmen. Dieser Vorschlag wurde anhand der folgenden Beispiele konkretisiert:

- ergänzende Tarifverträge (diese Konstellation trat in der Metallindustrie auf: TV zur Altersteilzeit, TV zur Beschäftigungsbrücke und TV zum Bruttoaufstockungsmodell),
- direktes Aufeinandertreffen von Tarifverträgen (Ablösung der vorherigen TV zur Altersteilzeit durch TV FlexÜ in der Metallindustrie),
- Tarifvertrag mit Rechtsanspruch auf ATZ und Besserstellung durch spätere Betriebsvereinbarung bzw. Einzelvereinbarung,
- Tarifvertrag mit Rechtsanspruch auf ATZ und später abgeschlossene, den Tarifvertrag ersetzende Betriebsvereinbarung (TV FlexÜ und spätere Betriebsvereinbarung im Sinne des TV FlexÜ).

12 Das RIC stand einer Positionierung zu diesen spezifischen Einzelsachverhalten in der geplanten Verlautbarung grundsätzlich ablehnend gegenüber. Durch eine Adressierung dieser Sachverhalte würden nicht gewünschte, zu stark regelbasierte Ausführungen Eingang in die geplante Verlautbarung finden.

Frage 3:

- a) Stimmen Sie dem Vorschlag zu, diese Aspekte nicht in den AH aufzunehmen?
- b) Falls nein: Welche dieser Aspekte sollen wie adressiert werden?

Frage 4:

Haben Sie weitere Anmerkungen oder Änderungsvorschläge zum Entwurf?

Anlage 1



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

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

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

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

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

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

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

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

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



Anlage 2

Entwurf

Anwendungshinweis 1 des IFRS-Fachausschusses

E-AH 1 IFRS-FA

Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

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

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



Vorbemerkung

IFRS-Fachausschuss

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

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

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

Copyright

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

Herausgeber

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



Abkürzungsverzeichnis

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



Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

Maßgebliche IFRS:

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

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

Hintergrund

1. Am 16. Juni 2011 hat der IASB Änderungen zu IAS 19 veröffentlicht (im Folgenden: IAS 19 (2011)).
2. Die wesentlichen Änderungen stellen zum einen auf die Bilanzierungsvorschriften und Anhangangaben für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ab. Neben weiteren Änderungen hat der IASB auch die Bilanzierungsvorschriften für Leistungen aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses modifiziert.
3. Gemäß IAS 19.8 (2011) sind Leistungen aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses nunmehr wie folgt definiert: „*Termination benefits* are employee benefits provided in exchange for the termination of an employee's employment as a result of either:
 - (a) an entity's decision to terminate an employee's employment before the normal retirement date; or
 - (b) an employee's decision to accept an offer of benefits in exchange for the termination of employment.”

Auch in IAS 19.159 (2011) wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das die Verpflichtung begründende Ereignis die Beendigung des Arbeitsverhältnisses sein muss. Im Umkehrschluss handelt es sich hingegen nicht um Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn die Leistung an den Arbeitnehmer für Arbeitsleistungen gewährt wird. In IAS 19.162 (2011) werden beispielhaft die beiden folgenden Indikatoren genannt, bei deren Vorliegen davon auszugehen ist, dass Leistungen an Arbeitnehmer für deren Arbeitsleistungen gewährt werden. Dies ist der Fall, sofern die Leistungen (a) in Abhängigkeit von in der Zukunft noch zu erbringender Arbeitsleistungen oder (b) im Rahmen der Regelungen eines Arbeitnehmersorgungsplans (*employee benefit plan*) gewährt werden.

4. Vor diesem Hintergrund ist eine Neubeurteilung der Bilanzierung von ATZ-Vereinbarungen nach IFRS notwendig. Insbesondere ist die vom RIC (Rechnungslegungs Interpretations Committee des DRSC) in seinem am 17. Januar 2006 veröffentlichten Positionspapier „Die IFRS-Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Lichte von EITF Issue No. 05-5“ vertretene Auffassung auf eine Bilanzierung von Aufstockungsleistungen gemäß den Bilanzierungsvorschriften des IAS 19 (2011) nicht übertragbar. In dem Positionspapier hat das RIC die Auffassung vertreten, „dass die aus ATZ-Vereinbarungen resultierenden Verpflichtungen im



Hinblick auf die Aufstockungsbeträge zu den *termination benefits* im Sinne von IAS 19.133 (b)² zu zählen sind (...). Hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Gehalts haben ATZ-Vereinbarungen demnach im Wesentlichen Abfindungscharakter. Dies hat zur Konsequenz, dass die Aufwendungen für die Aufstockungsbeträge (sowohl das zusätzliche Gehalt als auch die zusätzlichen Einzahlungen in die Rentenversicherung betreffend) nicht durch sukzessive Rückstellungsbildung bis zum Ende der aktiven Phase verteilt werden, sondern bereits bei Bestehen einer Verpflichtung im Sinne von IAS 19.133 f.² (durch Zustimmung des Unternehmens zu einer entsprechenden tariflichen Regelung) bilanziell vollständig erfasst werden müssen (vgl. IAS 19.137²)“ (Fußnoten hinzugefügt).

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

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

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

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

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

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

Anwendungsbereich

7. Dieser Anwendungshinweis befasst sich mit der Bilanzierung von Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Sinne des AltTZG. Darüber hinaus sind die Regelungen dieses Anwendungshinweises auch auf solche Vereinbarungen über Aufstockungsleistungen anzuwenden, die zwar nicht im Rahmen von ATZ im Sinne des § 1 Abs. 3 AltTZG getroffen wurden, diesen jedoch strukturell und wirtschaftlich entsprechen.
8. In der Praxis werden ATZ-Vereinbarungen i.S.d. vorhergehenden Rz. insbe-

² Die Verweise beziehen sich jeweils auf IAS 19 (1998).



sondere nach dem Gleichverteilungs- und dem Blockmodell ausgestaltet. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises beziehen sich ausschließlich auf Ausgestaltungen nach dem Blockmodell, bei dem eine ATZ-Vereinbarung in ein bereits bestehendes Arbeitsverhältnis eingreift.

Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

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

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

12. Einer Einstufung der Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ in der Ausprägung als leistungsorientierter Plan (IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.55 ff. (2011)) steht entgegen, dass die Leistungen vom Unternehmen regelmäßig nicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Arbeit-



nehmer zu zahlen sind. Ist der Anspruch des Arbeitnehmers auf Aufstockungsleistungen mit der Bedingung verbunden, dass der Arbeitnehmer über die gesamte Laufzeit der ATZ-Vereinbarung bestimmten Verpflichtungen nachkommt, d.h. während der Beschäftigungsphase die vereinbarte Arbeitsleistung erbringt und während der Freistellung von der Arbeit (Passivphase) insbesondere keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachgeht, so endet das Arbeitsverhältnis erst mit dem Ende der Passivphase. Zu diesem Zeitpunkt sind die Aufstockungsleistungen jedoch regelmäßig in vollem Umfang bereits an den Arbeitnehmer ausgezahlt.

13. Die im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen gewährten Aufstockungsleistungen sind gemäß der Entscheidung des IFRSIC vom Januar 2012 auch nicht als „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ gemäß IAS 19.8 (2011) einzustufen, da kein das Arbeitsverhältnis beendendes Ereignis im Sinne der Vorschrift vorliegt. Vielmehr werden die Aufstockungsleistungen vor dem Hintergrund gewährt, dass nach Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses noch Arbeitsleistungen vom Arbeitnehmer zu erbringen sind. In IAS 19.162 (2011) sind Indikatoren genannt, bei deren Vorliegen davon auszugehen ist, dass eine Leistung an Arbeitnehmer nicht im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird. Gemäß den beiden beispielhaft in der Vorschrift genannten Indikatoren ist dies der Fall, sofern die Leistung (1) abhängig von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen ist oder (2) in Übereinstimmung mit den Regelungen eines Arbeitnehmerversorgungsplans (*employee benefit plan*) gewährt wird.

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

14. **Fragestellung 2:** Welche Rechnungslegungsvorschriften des IAS 19 (2011) sind anzuwenden, wenn Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzuordnen sind?
15. Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung und Bewertung von ATZ-Vereinbarungen wird in IAS 19.155 f. (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-98 sowie .113-115 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (hier: leistungsorientierte Pläne) verwiesen.
16. **Fragestellung 3:** Zu welchem Zeitpunkt ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses erstmals zu erfassen, sofern sie der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzurechnen ist?
17. Im Rahmen des Blockmodells entsteht die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld anzusetzen ist,
- im Falle von Individualvereinbarungen spätestens mit Abschluss einer ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein ver-



bindliches Angebot unterbreitet und mehr dafür als dagegen spricht, dass das Angebot vom Arbeitnehmer angenommen wird und der Arbeitgeber somit keine realistische Alternative zur Zahlung der Aufstockungsleistungen an den Arbeitnehmer hat, und

- im Falle von Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. Betriebsvereinbarungen oder Tarifverträge). Hierbei handelt es sich um den früheren der folgenden beiden Zeitpunkte: (1) das bilanzierende Unternehmen ist faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet, Aufstockungsleistungen zu gewähren, wenn betroffene Arbeitnehmer den Abschluss einer ATZ-Regelung verlangen oder (2) die Kollektivvereinbarung hat Wirksamkeit erlangt.

Sieht die Kollektivvereinbarung bspw. für den Fall, dass eine bestimmte Anzahl potentieller Anspruchsberechtigter die ATZ-Regelung in Anspruch genommen haben, eine Ablehnungsmöglichkeit des Arbeitgebers vor, ist der Ansatz einer Schuld auf die Zahl der Anspruchsberechtigten begrenzt, für die keine Ablehnungsmöglichkeit des Arbeitgebers besteht.

18. **Fragestellung 4:** Wie ist eine Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten, wenn sie der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzurechnen ist?

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

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

20. Bei der Bewertung der Schuld im Rahmen von Kollektivverträgen – soweit noch keine Konkretisierungen durch Vertragsabschlüsse mit einzelnen Arbeitnehmern erfolgten – ist aufgrund des bestehenden Wahlrechts der Arbeitnehmer zur künftigen Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen von dem Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme auszugehen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Annahmen zu verweisen.

21. **Fragestellung 5:** Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung der Arbeitnehmer für eine bestimmte Mindestzeit vor Beginn der Aktivphase beim Unternehmen



beschäftigt sein muss und dieser Zeitraum noch vor Vertragsunterzeichnung bzw. vor Wirksamwerden einer Kollektivvereinbarung beginnt?

22. In einem solchen Fall liegt sog. nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (*past service costs*) vor, der gemäß IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.103 (a) (2011) aufwandswirksam zu dem Zeitpunkt zu erfassen ist, zu dem die Schuld erstmals anzusetzen ist. Dies gilt sowohl für Individual- als auch für Kollektivvereinbarungen.
23. **Fragestellung 6:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?
24. Ja. ATZ-Regelungen haben oftmals auch indirekte Effekte auf den Pensionsplan eines Unternehmens, da betroffene Arbeitnehmer bspw. die Betriebsrente zu einem früheren Zeitpunkt abrufen können, als das ohne eine ATZ-Vereinbarung vorgesehen ist. Dies ist bei der Bewertung der betroffenen anderen leistungsorientierten Pläne entsprechend zu berücksichtigen.
25. **Fragestellung 7:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?
26. Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden. In diesem Zusammenhang ist u.a. zu berücksichtigen, dass zum Zeitpunkt der Erstanwendung des IAS 19 (2011) bereits vereinbarte ATZ-Verhältnisse, die bisher gemäß IAS 19 (1998) als „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ kategorisiert sind, nunmehr (regelmäßig) der Kategorie der „anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19 (2011) zuzurechnen sind. Sind die ATZ-Vereinbarungen gemäß IAS 19 (2011) einer anderen Kategorie als nach IAS 19 (1998) zuzurechnen, so sind entsprechend andere Bewertungsvorschriften anzuwenden.

Inkrafttreten

Die Regelungen dieser Interpretation sind bei der Anwendung des IAS 19 (2011) – nach dessen Inkrafttreten bzw. Übernahme durch die Europäische Union in Europäisches Gemeinschaftsrecht – bei der Aufstellung von Abschlüssen nach §§ 315, 325 Abs. 2a HGB zu berücksichtigen.