



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

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

## IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>05. IFRS-FA / 31.05.2012 / 14:15 – 15:15 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>04 – Bilanzierung von Altersteilzeitregelungen nach IAS 19 (2011)</b>
<b>Thema:</b>	<b>Entwurf eines Anwendungshinweises zu ATZ</b>
<b>Papier:</b>	<b>05_04b_IFRS-FA_ATZ_Entwurf</b>

### Vorbemerkungen

- 1 Bei dem ab Seite 2 (Anlage 1) der Sitzungsunterlage wiedergegebenen Entwurf des Anwendungshinweises handelt es sich um die Version unter Berücksichtigung der Diskussionsergebnisse des IFRS-Fachausschusses aus der 4. Sitzung (mit nachverfolgbaren Änderungen).
- 2 In der **Anlage 2** ab Seite 11 der Unterlage wird dieser Text als „Reinschrift“ (*clean version*) wiedergegeben.



---

## Anlage 1

Entwurf

Anwendungshinweis 1 des IFRS-Fachausschusses

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

Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

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

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



## Vorbemerkung

### *IFRS-Fachausschuss*

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

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

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

### *Copyright*

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

### *Herausgeber*

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

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



## Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

### Maßgebliche IFRS:

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

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

### Anwendungsbereich

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

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

### Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

3. Fragestellung 1: Wie ist für den sog. Erfüllungsrückstand zu bilanzieren, der im Fall von Blockmodellen entsprechend zu berücksichtigen ist?
4. Sofern das ATZ-Verhältnis entsprechend dem sog. Blockmodell ausgestaltet wird, hat der Arbeitnehmer im ersten Block, der sog. Aktiv- oder Beschäftigungsphase, die volle Arbeitsleistung entsprechend dem auch vor ATZ-Vereinbarung vereinbarten Umfang zu erbringen, wobei die Entlohnung während dieser Zeit nur entsprechend der Teilzeitvereinbarung erfolgt (d.h. im Regelfall für 50% der erbrachten Arbeitsleistung). Durch diese Vorgehensweise baut sich in der Aktivphase ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers auf, der der Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der Arbeitsleistung entspricht. Für diesen Erfüllungsrückstand ist unter Beachtung der Regelungen der entsprechenden IFRS ein Schuldposten anzusammeln. Nach Beendigung der Aktivphase und während der Perioden des zweiten Blocks des Modells (der Passiv- oder Freistellungsphase), in denen der Arbeitnehmer gemäß der Teil-



zeitvereinbarung vergütet wird, ohne dass er eine Arbeitsleistung erbringt, ist der Schuldposten entsprechend aufzulösen.

3.5. **Fragestellung 2:** Um welche Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011) handelt es sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen?

~~4. Nur wenn Bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen handelt es sich in den weitaus überwiegenden Fällen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sinne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.153 ff. (2011). Eine Zuordnung zur Kategorie „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ wird nur bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vorzunehmen sein.~~

6. 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 allen anderen Fällen handelt es sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sinne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.153 ff. (2011). Eine Zuordnung zu den Kategorien „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ bzw. „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ ist nicht möglich.

~~5.7. In diesem Zusammenhang zu berücksichtigende Aspekte bei der Einstufung von (Aufstockungs-) Leistungen als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ stellen sind u.a. der Zeitraum der Passivphase, der Zeitraum zwischen dem Wirksamwerden der ATZ-Vereinbarung und dem Beginn der aktiven Phase sowie vor allem etwaige Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten als Voraussetzung für eine ATZ-Beschäftigung, der Zeitraum zwischen dem Wirksamwerden der ATZ-Vereinbarung und dem Beginn der aktiven Phase sowie der Zeitraum der Passivphase dar.~~

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.

6.8. Einer Einstufung der Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ in der Ausprägung als leistungsorientierter Plan (IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.55 ff.



(2011)) steht entgegen, dass die Leistungen vom Unternehmen regelmäßig nicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Arbeitnehmer zu zahlen sind. Das Arbeitsverhältnis endet erst mit dem Ende der Passivphase, da der Arbeitnehmer auch während der Passivphase in einem Arbeitsverhältnis steht (es liegt während dieser Zeit ein gültiger Arbeitsvertrag vor). Ist der Anspruch des Arbeitnehmers auf Aufstockungsleistungen mit der Bedingung verbunden, dass der Arbeitnehmer über die gesamte Laufzeit der ATZ-Vereinbarung bestimmten Verpflichtungen nachkommt, d.h. während der Beschäftigungsphase die vereinbarte Arbeitsleistung erbringt und während der Freistellung von der Arbeit (Passivphase) insbesondere keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachgeht, so endet das Arbeitsverhältnis erst mit dem Ende der Passivphase. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt i.S.d. §§ 611 und 612 BGB darstellen. Zum Ende der Passivphase sind die Aufstockungsleistungen jedoch regelmäßig in vollem Umfang bereits an den Arbeitnehmer ausgezahlt.

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

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

8.10. Fragestellung 23: 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?

9.11. Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung und Bewertung von ATZ-Vereinbarungen wird in IAS 19.155 f. (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-119 sowie .123-130 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (hier: leistungsorientierte Pläne) verwiesen.

10.12. **Fragestellung 34:** 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?



- 41-13. \_\_\_\_\_ Im Rahmen des Blockmodells entsteht die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld anzusetzen ist,
- im Falle von Individualvereinbarungen spätestens mit Abschluss einer ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, und
  - im Falle von Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. Betriebsvereinbarungen oder Tarifverträge). Hierbei handelt es sich um den früheren der folgenden beiden Zeitpunkt, zu dem das bilanzierende Unternehmen: (1) das bilanzierende Unternehmen ist faktisch oder rechtlich unentziehbar dazu verpflichtet ist, Aufstockungsleistungen zu gewähren, wenn betroffene Arbeitnehmer den Abschluss einer ATZ-Regelung verlangen oder (2) die Kollektivvereinbarung hat Wirksamkeit erlangtwürden. Auf einzelvertragliche Vereinbarungen von ATZ-Verhältnissen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist in diesen Fällen im Hinblick auf den Ansatz der Schuld nicht abzustellen.
- 42-14. \_\_\_\_\_ **Fragestellung 45:** Wie ist eine Schuld (der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer) hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten, wenn sie der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzurechnen ist?
13. ~~Ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Erfassung der Schuld) und bis zum Ende der Aktivphase ist eine linear ratierte Zuführung gemäß~~Ausgehend von der insgesamt vereinbarten Aufstockungsleistung für den ATZ-Zeitraum ist die Bewertung der Schuld im Falle einer Individualvereinbarung unter Berücksichtigung der Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) – hier und insbesondere IAS 19.57 (a) (i) (2011) – vorzunehmen 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.
14. \_\_\_\_\_
15. ~~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.~~
16. Bei der Bewertung der Schuld im Rahmen von Kollektivverträgen – soweit noch keine Konkretisierungen durch Vertragsabschlüsse mit einzelnen Arbeitnehmern erfolgten – ist nach einer analog zur oben für Individualvereinbarungen dargestellten Vorgehensweise zu verfahren. Aufgrund des bestehenden Wahlrechts der Arbeitnehmer zur künftigen Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen von dem ist dabei der Grad der wahrscheinlichen



Inanspruchnahme auszugehen—entsprechend zu berücksichtigen (sog. „Potentialrückstellung“). Hierbei sind bestehende Ablehnungsmöglichkeiten des Arbeitgebers zum Abschluss von ATZ-Verhältnissen, wenn eine bestimmte Anzahl Anspruchsberechtigter das ATZ-Angebot bereits in Anspruch genommen hat (sog. Überlastquoten), zu beachtenentsprechend zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Annahmen zu verweisen.

17. Fragestellung 56: Wie ist die Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses anzusammeln und aufzulösen?

18. Ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Ersterfassung der Schuld) und bis zum Ende der Aktivphase ist im Rahmen des Blockmodells eine linear raterliche 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.

Im Rahmen des Blockmodells ist zum bilanziellen Aufbau 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 (Neben-) Pflichten des Arbeitnehmers während der Passivphase – u.a. keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachzugehen – sind insoweit unbeachtlich. Insbesondere handelt es sich bei dem Nichttätigwerden des Arbeitnehmers während der Passivphase für andere Arbeitgeber nicht um ein Wettbewerbsverbot, das als Arbeitsleistung (service) im Sinne von IAS 19 (2011) zu verstehen ist.

Im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Ersterfassung der Schuld) und bis zum Ende des ATZ-Zeitraums (eine Unterscheidung in Aktiv- und Passivphase entfällt) eine linear raterliche 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, wobei für bereits geleistete Zahlungen der spiegelbildliche Abbau der Schuld erfolgt.

17-19. Fragestellung 7: Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung der Arbeitnehmer für eine bestimmte Mindestzeit vor Beginn der Aktivphase (bzw. im Fall des Gleichverteilungsmodells vor Beginn des ATZ-Zeitraums) beim Unternehmen beschäftigt sein muss und dieser Zeitraum noch vor Vertragsunterzeichnung bzw. vor Wirksamwerden einer Kollektivvereinbarung beginnt?

18-20. 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) und unter Berücksichtigung der linearen Verteilung



lung der Aufstockungsleistungen auf den Zeitraum vom Beginn der Mindestbetriebszugehörigkeit bis zum Ende der Aktivphase (bzw. des ATZ-Zeitraums) aufwandswirksam zu dem Zeitpunkt zu erfassen ist, zu dem die Schuld erstmals angesetzt wird. Dies gilt sowohl für Individual- als auch für Kollektivvereinbarungen.

19-21. \_\_\_\_\_ In diesen Fällen ist aufgrund wirksam abgeschlossener ATZ-Vereinbarungen (bzw. auch in Bezug auf Potentialrückstellungen) im Rahmen des nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwands der auf die vor dem Abschluss der Vereinbarung bereits erbrachten Arbeitsleistungen entfallende Barwert der Leistungsverpflichtung bilanziell zu erfassen. Dieses Erfordernis ist darin begründet, dass der Arbeitnehmer die Aufstockungsbeträge in diesen Fällen nicht erst ab Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses verdient, sondern bereits ab Beginn des Zeitraums der Mindestbetriebszugehörigkeit und bis zur Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses verdient hat.

20-22. \_\_\_\_\_ **Fragestellung 68:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?

21-23. \_\_\_\_\_ 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.

22-24. \_\_\_\_\_ **Fragestellung 79:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?

23-25. \_\_\_\_\_ Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden.



---

## Anlage 2

Entwurf

DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS)

### **DRSC E-AH 1 (IFRS)**

Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

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

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



## Vorbemerkung

### *IFRS-Fachausschuss*

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

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

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

### *Copyright*

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

### *Herausgeber*

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

<b>AltTZG</b>	<b>Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 28. März 2009 (BGBl. I S. 634) geändert</b>
<b>ATZ</b>	<b>Altersteilzeit</b>
<b>IAS</b>	<b>International Accounting Standard</b>
<b>IASB</b>	<b>International Accounting Standards Board</b>



---

## Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilzeitregelungen nach IFRS

### Maßgebliche IFRS:

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

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

### Anwendungsbereich

1. Dieser Anwendungshinweis bezieht sich auf den vom IASB am 16. Juni 2011 in überarbeiteter Form veröffentlichten IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (IAS 19 (2011)) und befasst sich mit der Bilanzierung von Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Sinne des AltTZG. Darüber hinaus sind die Regelungen dieses Anwendungshinweises auch auf solche Vereinbarungen über Aufstockungsleistungen anzuwenden, die zwar nicht im Rahmen von ATZ im Sinne des § 1 Abs. 3 AltTZG getroffen wurden, diesen jedoch strukturell und wirtschaftlich entsprechen.
2. In der Praxis werden ATZ-Vereinbarungen insbesondere nach dem Gleichverteilungs- und dem Blockmodell ausgestaltet. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises beziehen sich grundsätzlich auf Ausgestaltungen nach dem Blockmodell, bei dem eine ATZ-Vereinbarung in ein bereits bestehendes Arbeitsverhältnis eingreift. Diese Regelungen gelten analog auch für das Gleichverteilungsmodell.

### Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

3. **Fragestellung 1:** Wie ist für den sog. Erfüllungsrückstand zu bilanzieren, der im Fall von Blockmodellen entsprechend zu berücksichtigen ist?
4. Sofern das ATZ-Verhältnis entsprechend dem sog. Blockmodell ausgestaltet wird, hat der Arbeitnehmer im ersten Block, der sog. Aktiv- oder Beschäftigungsphase, die volle Arbeitsleistung entsprechend dem auch vor ATZ-Vereinbarung vereinbarten Umfang zu erbringen, wobei die Entlohnung während dieser Zeit nur entsprechend der Teilzeitvereinbarung erfolgt (d.h. im Regelfall für 50% der erbrachten Arbeitsleistung). Durch diese Vorgehensweise baut sich in der Aktivphase ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers auf, der der Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der Arbeitsleistung entspricht. Für diesen Erfüllungsrückstand ist unter Beachtung der Regelungen der entsprechenden IFRS ein Schuldposten anzusammeln. Nach Beendigung der Aktivphase und während der Perioden des zweiten Blocks des Modells (der Passiv- oder Freistellungsphase), in denen der Arbeitnehmer gemäß der Teilzeitvereinbarung vergütet wird, ohne dass er eine Arbeitsleistung erbringt, ist der Schuldposten entsprechend aufzulösen.



5. **Fragestellung 2:** Um welche Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer im Sinne des IAS 19.5 (2011) handelt es sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen?
6. Nur wenn 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 allen anderen Fällen handelt es sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sinne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.153 ff. (2011). Eine Zuordnung zu den Kategorien „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ bzw. „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ ist nicht möglich.
7. Zu berücksichtigende Aspekte bei der Einstufung von (Aufstockungs-) Leistungen als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ stellen vor allem etwaige Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten als Voraussetzung für eine ATZ-Beschäftigung, der Zeitraum zwischen dem Wirksamwerden der ATZ-Vereinbarung und dem Beginn der aktiven Phase sowie der Zeitraum der Passivphase dar.

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.

8. Einer Einstufung der Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen als „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ in der Ausprägung als leistungsorientierter Plan (IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.55 ff. (2011)) steht entgegen, dass die Leistungen vom Unternehmen regelmäßig nicht nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses an die Arbeitnehmer zu zahlen sind. Das Arbeitsverhältnis endet erst mit dem Ende der Passivphase, da der Arbeitnehmer auch während der Passivphase in einem Arbeitsverhältnis steht (es liegt während dieser Zeit ein gültiger Arbeitsvertrag vor). Dies ergibt sich auch daraus, dass die Aufstockungsbeträge Arbeitsentgelt i.S.d. §§ 611 und 612 BGB darstellen. Zum Ende der Passivphase sind die Aufstockungsleistungen jedoch regelmäßig in vollem Umfang bereits an den Arbeitnehmer ausgezahlt.
9. Die im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen gewährten Aufstockungsleistungen sind gemäß der Entscheidung des IFRSIC vom Januar 2012 auch nicht als „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ gemäß



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

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

10. **Fragestellung 3:** 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?
11. Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung und Bewertung von ATZ-Vereinbarungen wird in IAS 19.155 f. (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-119 sowie .123-130 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (hier: leistungsorientierte Pläne) verwiesen.
12. **Fragestellung 4:** 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?
13. Im Rahmen des Blockmodells entsteht die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld anzusetzen ist,
  - im Falle von Individualvereinbarungen spätestens mit Abschluss einer ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet, und
  - im Falle von Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. Betriebsvereinbarungen oder Tarifverträge). Hierbei handelt es sich um den Zeitpunkt, 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. Auf einzelvertragliche Vereinbarungen von ATZ-Verhältnissen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist in diesen Fällen im Hinblick auf den Ansatz der Schuld nicht abzustellen.
14. **Fragestellung 5:** Wie ist eine Schuld (der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer) hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten?



15. Ausgehend von der insgesamt vereinbarten Aufstockungsleistung für den ATZ-Zeitraum ist die Bewertung der Schuld im Falle einer Individualvereinbarung unter Berücksichtigung der Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) – hier insbesondere IAS 19.57 (a) (i) (2011) – vorzunehmen.
16. Bei der Bewertung der Schuld im Rahmen von Kollektivverträgen – soweit noch keine Konkretisierungen durch Vertragsabschlüsse mit einzelnen Arbeitnehmern erfolgten – ist nach einer analog zur oben für Individualvereinbarungen dargestellten Vorgehensweise zu verfahren. Aufgrund des bestehenden Wahlrechts der Arbeitnehmer zur künftigen Vereinbarung von ATZ-Verhältnissen ist dabei der Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme entsprechend zu berücksichtigen (sog. Potentialrückstellung). Hierbei sind bestehende Ablehnungsmöglichkeiten des Arbeitgebers zum Abschluss von ATZ-Verhältnissen, wenn eine bestimmte Anzahl Anspruchsberechtigter das ATZ-Angebot bereits in Anspruch genommen hat (sog. Überlastquote), zu beachten. 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.
17. **Fragestellung 6:** Wie ist die Schuld hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses anzusammeln und aufzulösen?
18. Ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Ersterfassung der Schuld) und bis zum Ende der Aktivphase ist im Rahmen des Blockmodells eine linear raterliche 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.

Im Rahmen des Blockmodells ist zum bilanziellen Aufbau 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 (Neben-) Pflichten des Arbeitnehmers während der Passivphase – u.a. keinen Betätigungen im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit anderen Arbeitgebern nachzugehen – sind insoweit unbeachtlich. Insbesondere handelt es sich bei dem Nichttätigwerden des Arbeitnehmers während der Passivphase für andere Arbeitgeber nicht um ein Wettbewerbsverbot, das als Arbeitsleistung (*service*) im Sinne von IAS 19 (2011) zu verstehen ist.

Im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist ab der Entstehung der Verpflichtung (bzw. der Ersterfassung der Schuld) und bis zum Ende des ATZ-Zeitraums (eine Unterscheidung in Aktiv- und Passivphase entfällt) eine linear raterliche 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, wobei für bereits geleistete Zahlungen der spiegelbildliche Abbau der Schuld erfolgt.



19. **Fragestellung 7:** Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn als Voraussetzung für den Abschluss einer ATZ-Vereinbarung der Arbeitnehmer für eine bestimmte Mindestzeit vor Beginn der Aktivphase (bzw. im Fall des Gleichverteilungsmodells vor Beginn des ATZ-Zeitraums) beim Unternehmen beschäftigt sein muss und dieser Zeitraum noch vor Vertragsunterzeichnung bzw. vor Wirksamwerden einer Kollektivvereinbarung beginnt?
20. In einem solchen Fall liegt nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (*past service costs*) vor, der gemäß IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.103 (a) (2011) und unter Berücksichtigung der linearen Verteilung der Aufstockungsleistungen auf den Zeitraum vom Beginn der Mindestbetriebszugehörigkeit bis zum Ende der Aktivphase (bzw. des ATZ-Zeitraums) aufwandswirksam zu dem Zeitpunkt zu erfassen ist, zu dem die Schuld erstmals angesetzt wird. Dies gilt sowohl für Individual- als auch für Kollektivvereinbarungen.
21. In diesen Fällen ist aufgrund wirksam abgeschlossener ATZ-Vereinbarungen (bzw. auch in Bezug auf Potentialrückstellungen) im Rahmen des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands der auf die vor dem Abschluss der Vereinbarung bereits erbrachten Arbeitsleistungen entfallende Barwert der Leistungsverpflichtung bilanziell zu erfassen. Dieses Erfordernis ist darin begründet, dass der Arbeitnehmer die Aufstockungsbeträge in diesen Fällen nicht erst ab Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses erdiene, sondern bereits ab Beginn des Zeitraums der Mindestbetriebszugehörigkeit und bis zur Vereinbarung des ATZ-Verhältnisses erdiene hat.
22. **Fragestellung 8:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?
23. 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.
24. **Fragestellung 9:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?
25. Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden.