



Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die RIC-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des RIC wieder. Die Standpunkte des RIC werden in den RIC Interpretationen, den RIC Anwendungshinweisen IFRS und in den Stellungnahmen (Comment Letters) des RIC ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die RIC-Sitzung erstellt.

RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

RIC-Sitzung:	39. / 24.03.2010 / 13:15 – 15:45 Uhr
TOP:	06 – Bilanzierung von ATZ-Vereinbarungen
Thema:	Bilanzierung von ATZ Vereinbarung
Papier:	06_1_ATZ_Diskussion

Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage soll dem RIC als Grundlage dienen, um über die Aufnahme des oben benannten Themas in sein Arbeitsprogramm zu beschließen.
- 2 Darüber hinaus sollen in dieser Unterlage aber auch bereits konkrete fachliche Fragen zur Bilanzierung von Altersteilzeit-Vereinbarungen auf Basis der künftigen Regelungen des IAS 19 behandelt werden.
- 3 Der IASB wird voraussichtlich noch in Q1/2010 die
 - ursprünglich im Juni 2005 im Rahmen des Exposure Drafts „Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits“ (im Folgenden: ED 2005) vorgeschlagenen und
 - nachfolgend im Rahmen der sog. *Redeliberations* im Rahmen der Sitzung vom Mai 2008 noch einmal vorläufig angepassten Änderungen zu IAS 19 durch die Veröffentlichung eines entsprechenden *Amendments* umsetzen. Die zu erwartenden Änderungen werden sich u.a. auf die Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen auswirken.
- 4 Die vom IASB vorgeschlagenen Änderungen haben sich aus dem sog. *Short-term Convergence Project* vom September 2002 mit dem FASB ergeben. Das Ziel dieses Projekts ist die Verringerung der Bilanzierungsunterschiede zwischen den IFRS und den US-GAAP (für weitere Details in diesem Zusammenhang wird auf die Paragraphen BC4 – BC8 zu IAS 19 des ED 2005 verwiesen (siehe Sitzungsunterlage **06_3**)).



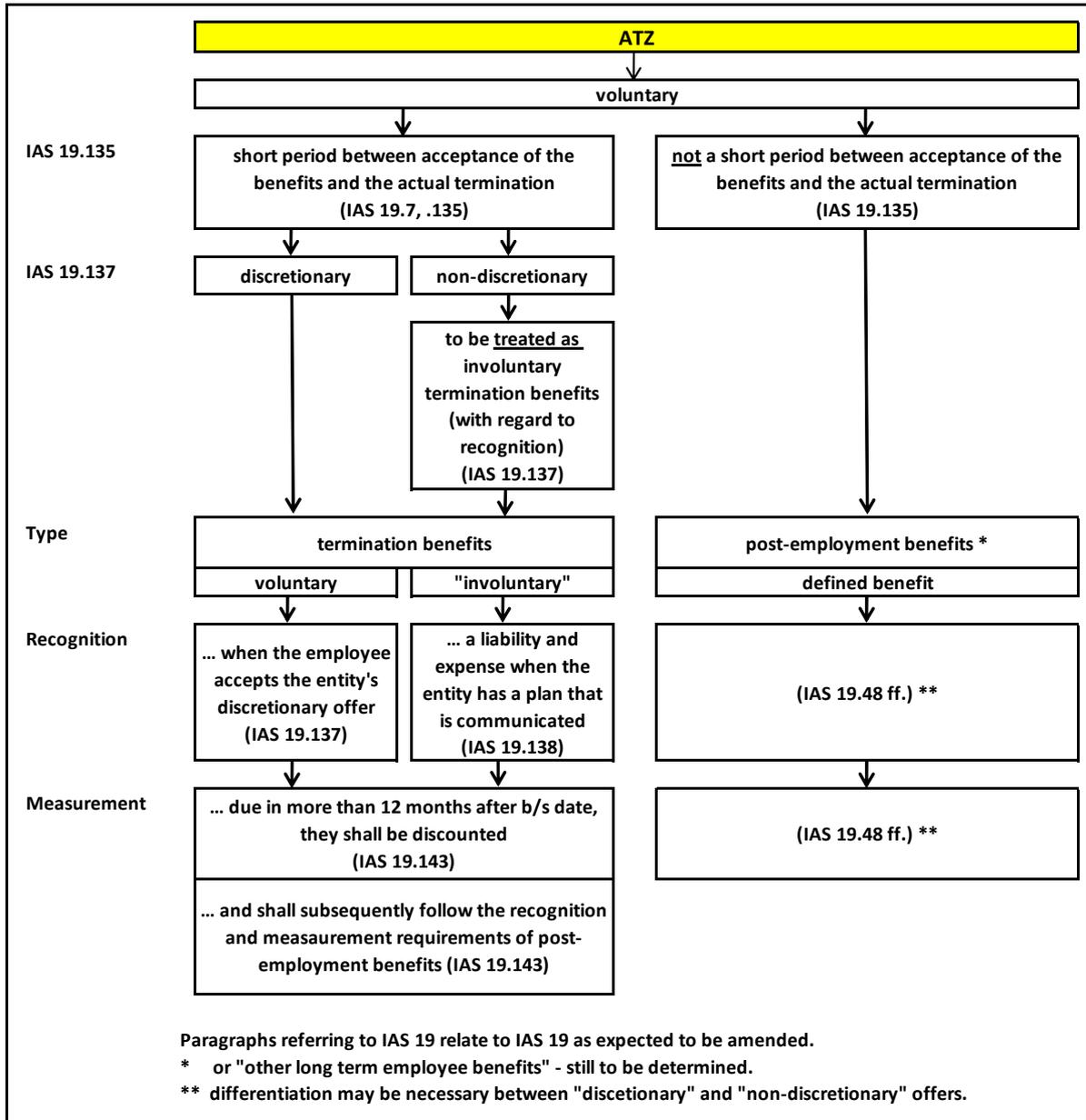
- 5 Mit der in Rz. 3 dargestellten Änderung beabsichtigt der IASB, in Bezug auf die Leistungen an Arbeitnehmer stärker danach zu differenzieren, ob die Leistungen
- im Austausch für die Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden (nur in diesem Fall soll es sich künftig um *termination benefits* handeln), oder
 - im Austausch für vom Arbeitnehmer in der Vergangenheit erbrachte Dienste gewährt werden (*other employee benefits*).
- 6 Durch die erwarteten, vom IASB noch zu veröffentlichenden Änderungen des IAS 19 werden Altersteilzeitvereinbarungen bilanziell künftig als *other employee benefits* zu behandeln sein, wenn zwischen der Annahme eines Angebots zur Altersteilzeit und dem Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen *only a short period* liegt. In Bezug auf die sich durch diese Änderung ergebenden Fragen zur Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen nach IFRS hat das RIC in Erwägung gezogen, eine Verlautbarung zu erarbeiten.
- 7 Zur Vorbereitung des Beschlusses des RIC über die Aufnahme des Themas in sein Arbeitsprogramm (siehe unten Gliederungspunkt 8) und als Grundlage für eine erste fachlich-technische Diskussion des Themas soll im Rahmen dieser Sitzungsunterlage wie folgt vorgegangen werden:

- 1) Darstellung der zu erwartenden Änderungen des IAS 19 im Überblick
- 2) Eingrenzung der Altersteilzeitvereinbarungen
- 3) Der Begriff „kurze Zeit“
- 4) Termination benefits
 - a) Differenzierung
 - b) „Widerrufbare“ Angebote für ATZ
 - i. Charakterisierung
 - ii. Ansatz
 - iii. Bewertung
 - c) „Unwiderrufbare“ Angebote für ATZ
 - i. Charakterisierung
 - ii. Ansatz
 - iii. Bewertung
 - iv. Konkretisierung der Schuld: von „potenziell“ zu „einzelvertraglich“
- 5) Post-employment Benefits
 - a) Charakterisierung
 - b) Ansatz
 - i. Einzelvertraglich
 - ii. Potenziell
 - c) Bewertung
 - i. Einzelvertraglich
 - ii. Potenziell
 - d) Konkretisierung der Schuld: von „potenziell“ zu „einzelvertraglich“
- 6) Besonderheit i. Zshg. mit dem TV FlexÜ
- 7) Übergangsregelungen
- 8) Beschluss zur Aufnahme des Themas in das Arbeitsprogramm des RIC
- 9) Art der Verlautbarung durch das RIC: Interpretation oder Anwendungshinweis



Darstellung der zu erwartenden Änderungen des IAS 19 im Überblick

- 8 Die zu erwartenden Änderungen des IAS 19 stellen sich zusammengenommen zur Zeit als Ergebnis der folgenden Entwicklungen dar:
- Ausgangspunkt sind die Änderungsvorschläge im ED 2005 (siehe hierzu im Einzelnen die Sitzungsunterlage **06_3**),
 - darauf aufbauend und als Ergebnis der Auswertung der beim IASB eingegangenen Stellungnahme zum ED 2005 sind die vom IASB-Staff vorbereiteten Sitzungsunterlagen und die darin ausformulierten Anpassungsvorschläge für die Sitzung des IASB im Mai 2008 (siehe hierzu im Einzelnen die Sitzungsunterlage **06_4**), sowie
 - die auf Basis dieser vorgelegten Sitzungsunterlagen und der geführten Diskussionen vorläufig vom IASB getroffenen Entscheidungen in der Sitzung im Mai 2008 zu berücksichtigen. Die vorläufigen Entscheidungen des IASB sind im IASB-Update vom Mai 2008 (Seite 4) wiedergegeben (siehe hierzu im Einzelnen die Sitzungsunterlage **06_5**).
- 9 Das Ergebnis dieser zu erwartenden Änderungen ist in der Sitzungsunterlage **06_2** zusammengefasst und erschließt sich am besten in dem Text ohne die Entwicklungshistorie der Änderungen (Gliederungspunkt **B. Anzeige ohne Änderungsmodus** [*clean version*]). Die Struktur der zu erwartenden Regelungen ist darüber hinaus zu Übersichtszwecken auf der folgenden Seite in einer Graphik dargestellt.
- 10 Sofern im folgenden Text auf IAS 19 Bezug genommen wird, ist ausnahmslos von der Version des IAS 19 nach Berücksichtigung der Änderungen im Rahmen der erwarteten Überarbeitung auszugehen.
- 11 Es werden im Weiteren die folgenden Abkürzungen verwendet:
- | | |
|-----|----------------|
| ATZ | Altersteilzeit |
| AN | Arbeitnehmer |
| AG | Arbeitgeber |





Eingrenzung der Altersteilzeitvereinbarungen

- 12 ATZ-Vereinbarungen, die einen gleitenden Übergang in den Ruhestand ermöglichen sollen, können grundsätzlich nach verschiedenen Modellen vereinbart werden. Im Rahmen der folgenden Ausführungen steht das sog. Blockmodell im Vordergrund, bei dem der AN in einer ersten Phase der ATZ (der sog. Beschäftigungsphase) weiterhin mit unverminderter Arbeitszeit tätig ist und in der zweiten Phase (der sog. Freistellungsphase) vollständig von seiner Arbeitszeit befreit ist. In der Regel wird somit für den gesamten Zeitraum der ATZ die halbierte durchschnittliche Arbeitszeit vereinbart, die vom AN in vollem Umfang in der Beschäftigungsphase erbracht wird. Als Anreiz zur Einwilligung in ATZ-Angebote wird gewöhnlich ein sog. Aufstockungsbetrag angeboten. So könnte ein AG bei vereinbarter halbiertes durchschnittlicher Arbeitszeit über einen Zeitraum von 4 Jahren, die mit 50% des Arbeitsentgelts für eine Vollzeitstelle vergütet wird, einen Aufstockungsbetrag von beispielsweise 30% anbieten. In diesem Fall würde der AN pro Jahr das Arbeitsentgelt für die Teilzeitstelle erhalten (50%). Darüber hinaus würde jährlich der Aufstockungsbetrag von 30% geleistet. Das Arbeitsentgelt und der sog. Aufstockungsbetrag werden in der Regel gleichmäßig über den gesamten Altersteilzeitraum verteilt geleistet.
- 13 Der oben beschriebene Typus von ATZ-Vereinbarungen stellt sich in der Praxis nahezu ausschließlich als *voluntary benefit* dar, da es dem AN überlassen bleibt, ob er die von AG-Seite angebotenen ATZ-Maßnahmen in Anspruch nimmt. Die Möglichkeit, dass es sich bei ATZ-Vereinbarungen auch um *involuntary termination benefits* handeln könnte, wird in dieser Sitzungsunterlage nicht weiter verfolgt.
- 14 Im Übrigen wird im Folgenden nur auf die bilanzielle Behandlung der Aufstockungsbeträge abgestellt, bei denen in bestehende Arbeitsverhältnisse eingegriffen wird.

Der Begriff „kurze Zeit“

- 15 Gemäß der künftigen Definition des IAS 19.7(b) für *termination benefits* kann es sich nur dann um *voluntary termination benefits* handeln, wenn zwischen der Annahme eines AG-Angebots für ATZ durch den AN und dem tatsächlichen Ausscheiden des AN aus dem Beschäftigungsverhältnis „nur eine kurze Zeit“ liegt:

IAS 19.7: ... voluntary termination benefits, which are benefits offered in exchange for an employee's decision to accept voluntary termination of employment. For such benefits to



be voluntary termination benefits there can be only a short period between the acceptance of the benefits and the actual termination of the employee.

- 16 Der IASB hat den Begriff „kurze Zeit“ bisher bewusst nicht konkretisiert oder einen spezifischen Zeitraum mit ihm in Verbindung gebracht – es ist darüber hinaus auch nicht davon auszugehen, dass eine solche Konkretisierung durch den IASB erfolgen wird. Der Begriff soll vielmehr als ein Indikator bei der Beantwortung der Frage herangezogen werden, ob die in Aussicht gestellten Leistungen (hier: die Aufstockungsbeträge) für das freiwillige vorzeitige Ausscheiden eines AN
- im Austausch für die Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden (nur in diesem Fall soll es sich um *termination benefits* handeln), oder
 - im Austausch für vom AN in der Vergangenheit erbrachte Dienste gewährt werden („other employee benefits“).
- 17 Bereits im Rahmen der Stellungnahmen zum ED 2005 war vom Board eine weitergehende Klärung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs (*a short period*) erbeten worden. In seiner Sitzung im Mai 2008 hat der IASB dies jedoch abgelehnt und hervorgehoben, dass es einer Beurteilung (*judgement*) durch das bilanzierende Unternehmen bedarf, um zu klären, welcher Zeitraum im hier diskutierten Zusammenhang eine „kurze Zeit“ darstellt.
- 18 Der IASB hat sich auch mit dem von deutscher Seite geäußerten Vorwurf befasst, dass die Antwort auf die Frage, ob zwischen Angebotsannahme und tatsächlichem Ausscheiden „eine nur kurze Zeit“ liegt oder nicht, kein relevantes Kriterium zur Bestimmung der Kategorie nach IAS 19 in Bezug auf ATZ-Leistungen darstellt (siehe zu diesem Thema Tz. 8 ff. (insbes. Tz. 15) in der Sitzungsunterlage **06_4**). Der IASB hat jedoch ausdrücklich den Definitionsvorschlag für IAS 19.7(b) bestätigt (Hervorhebung hinzugefügt):

voluntary termination benefits, which are benefits offered in exchange for an employee's decision to accept voluntary termination of employment. For such benefits to be voluntary termination benefits **there can be only a short period** between the acceptance of the benefits and the actual termination of the employee.

- 19 Selbst wenn an der bisher in Deutschland beispielsweise vom IDW vertretenen Argumentation, dass es sich bei den Aufstockungsbeträgen bei in bestehende Arbeitsverhältnisse eingreifende ATZ-Vereinbarungen „nach ihrem wirtschaftlichen Charakter ... [um] eigenständige Abfindungsverpflichtung[en] des Arbeitgebers“ (Tz. (5) des IDW RS HFA 3) handelt, festgehalten wird, liegen nach IFRS künftig *other*



employee benefits (im Gegensatz zu *termination benefits*) vor, wenn sich eine ATZ-Vereinbarung von Annahme des Angebots und tatsächlichem Ausscheiden des AN aus dem Unternehmen über nicht nur eine „kurze Zeit“ erstreckt.

Frage 1 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

- 20 Nach der hier vertretenen Auffassung ist im Hinblick auf ATZ-Vereinbarungen davon auszugehen, dass diese – insbesondere für den Standardfall von insgesamt vier Jahren für Beschäftigungs- und Freistellungsphase – nicht als „kurzfristig“ einzustufen sind, da in der Regel zwischen dem Angebot und dem tatsächlichen Ausscheiden mehrere Jahre liegen. Im Ergebnis bedeutet dies, dass ATZ-Vereinbarungen künftig in der Regel nicht mehr als *termination benefits* zu bilanzieren sind.
- 21 Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass mit dem Ende der Beschäftigungsphase das Beschäftigungsverhältnis zumindest de jure noch nicht beendet ist (also eine *actual termination of the employee* zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorliegt; siehe hierzu § 7 Abs. 1a SGB IV). Lediglich im Rahmen einer wirtschaftlichen Auslegung könnte man zu dem Ergebnis gelangen, dass das Beschäftigungsverhältnis mit dem Ende der Beschäftigungsphase und dem Eintritt in die Freistellungsphase erreicht ist. Eine solche Sichtweise wird jedoch zumindest teilweise in der Literatur (vgl. z.B. Mühlberger / Schwinger / Wildner in: Internationales Bilanzrecht – Thiele / von Keitz / Brücks (Hrsg.), IAS 19 Tz. 293) und auch nach der hier vertretenen Auffassung abgelehnt.

Frage 2 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

Termination Benefits

Differenzierung

- 22 Wenngleich im Folgenden davon ausgegangen wird, dass es sich bei ATZ-Vereinbarungen künftig nur in wenigen Ausnahmefällen um *termination benefits* gem. IAS 19.7 handeln dürfte, wird gleichwohl kurz auf die Bilanzierung für ATZ-Vereinbarungen in der Form von *termination benefits* eingegangen.



23 In seiner Sitzung im Mai 2008 hat der IASB Anpassungsvorschläge in den Stellungnahmen zum ED 2005 aufgegriffen, wonach für *voluntary termination benefits* weitergehend danach zu differenzieren ist, ob sie bedingt (*conditional*) oder unbedingt (*unconditional*) angeboten werden. Ein Beispiel für ein unbedingtes Angebot eines Unternehmens sind rechtliche Beschränkungen in Bezug auf die Rücknahme eines einmal gemachten Angebots. Als Reaktion auf diese Anpassungsvorschläge (siehe hierzu Tz. 19 ff. in der Sitzungsunterlage **06_4**) hat der IASB IAS 19.137 vorläufig wie folgt geändert (Unterstreichungen stellen Hinzufügungen im Vergleich zur Version gem. ED 2005 dar):

An entity shall recognise a liability and expense for voluntary termination benefits when the employee accepts the entity's discretionary [revocable*] offer of those termination benefits. When the entity makes a non-discretionary [irrevocable*] offer to the employee a liability will be recognized in the same way as for involuntary termination benefits.

* während der Sitzung haben sich zumindest einige Mitglieder des IASB für diese alternative Terminologie ausgesprochen.

24 Nach der hier vertretenen Auffassung fallen in die (zukünftig mögliche) Kategorie der *non-discretionary termination benefits* tarifvertragliche Vereinbarungen oder Betriebsvereinbarungen, die einem in dieser Vereinbarung bestimmten Personenkreis die unentziehbare Möglichkeit zur Annahme des ATZ-Angebots einräumen (der AG kann sich seiner Verpflichtung zur Gewährung von ATZ nicht entziehen, wenn betroffene AN in die angebotene ATZ-Regelung einwilligen; es handelt sich um potenzielle Anwärter mit unentziehbarer Möglichkeit zur Inanspruchnahme von ATZ-Regelungen); dies gilt allerdings nur für solche Fälle, in denen das oben besprochene „kurze Zeit“-Kriterium erfüllt ist.

Frage 3 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

25 Demnach ist im Folgenden zwischen „widerrufbaren“ (*discretionary*) und „unwiderrufbaren“ (*non-discretionary*) *termination benefits* zu unterscheiden.

„Widerrufbare“ Angebote für ATZ

⇒ Charakterisierung

26 Der AG muss jederzeit die Möglichkeit haben, das Angebot zu ATZ-Vereinbarungen zurückzuziehen. Es muss sich weiterhin um solche ATZ-Vereinbarungen handeln, bei



denen zwischen Annahme des Angebots und tatsächlichem Ausscheiden des AN aus dem Beschäftigungsverhältnis eine nur kurze Zeit liegt.

⇒ **Ansatz**

27 Für diese Kategorie sind im Rahmen des IAS 19 die folgenden Ansatzvorschriften vorgesehen (IAS 19.137 Satz 1):

19.137. S. 1: An entity shall recognise a liability for voluntary termination benefits when the employee accepts the entity's discretionary [revocable] offer of those termination benefits.

⇒ **Bewertung**

28 Für diese Kategorie ist im Rahmen des IAS 19 die folgende Bewertungsvorschrift vorgesehen (IAS 19.143):

IAS 19.143: When termination benefits are due more than 12 months after the balance sheet date, an entity shall discount them using the discount rate specified in paragraph 78 and shall subsequently follow the recognition and measurement requirements for post-employment benefits.

29 Nicht ausdrücklich in IAS 19 geregelt ist die Frage, ob die *liability* bei Ansatz in voller Höhe des zu erwartenden Verpflichtungsbetrages (abgezinst – siehe vorstehende Randziffer) zu bilanzieren ist oder über die noch verbleibende *service-period* „anzusammeln“ ist.

30 Da es sich jedoch um *termination benefits* handelt (kein Leistungsaustausch für vom AN in der Vergangenheit erbrachte oder noch in der Zukunft zu erbringende Dienste), ist die *liability* bei Ansatz in voller Höhe des zu erwartenden Verpflichtungsbetrages (abgezinst) zu bilanzieren.

31 Nicht ganz nachvollziehbar ist darüber hinaus die Bedeutung des zweiten Halbsatzes von IAS 19.143, auf den der IASB insbesondere in BC21 des ED 2005 (siehe Sitzungsunterlage **06_3**) eingeht. Auf eine weitergehende Diskussion dieser Vorschrift soll vorläufig verzichtet werden.

Frage 4 an das RIC: Schließt sich das RIC der Auffassung gem. Rz. 29 f. an?



„Unwiderrufbare“ Angebote für ATZ

⇒ **Charakterisierung**

32 Der AG hat in diesen Fällen nicht die Möglichkeit, das Angebot zu ATZ-Vereinbarungen jederzeit zurückzuziehen (z.B. weil er tarifvertraglich oder aufgrund einer Betriebsvereinbarung an dieses Angebot gebunden ist). Es muss sich weiterhin um solche ATZ-Vereinbarungen handeln, bei denen zwischen Annahme des Angebots und tatsächlichem Ausscheiden des AN aus dem Beschäftigungsverhältnis eine nur kurze Zeit liegt.

⇒ **Ansatz**

33 Für diese Kategorie sind im Rahmen des IAS 19 die folgenden Ansatzvorschriften vorgesehen (IAS 19.137 Satz 2 i.V.m. .138):

19.137. S. 2: When the entity makes a non-discretionary offer to the employee a liability will be recognized in the same way as for involuntary termination benefits.

19.138: Except as specified in paragraph 139, an entity shall recognise a liability and expense for involuntary termination benefits when it has a plan of termination that it has communicated to the affected employees, and actions required to complete the plan indicate that it is unlikely that significant changes to the plan will be made or that the plan will be withdrawn. ...

⇒ **Bewertung**

34 Für diese Kategorie sind im Rahmen des IAS 19 die folgenden Bewertungsvorschriften vorgesehen (IAS 19.143):

IAS 19.143: When termination benefits are due more than 12 months after the balance sheet date, an entity shall discount them using the discount rate specified in paragraph 78 and shall subsequently follow the recognition and measurement requirements for post-employment benefits.

35 In der Vorschrift des IAS 19.137 Satz 2 wird im Falle von *non-discretionary voluntary termination benefits* nur in Bezug auf die Ansatzregelungen vorgeschrieben, wie bei *involuntary termination benefits* vorzugehen. Eine vergleichbare Vorschrift in Bezug auf die Bewertungsregelungen liegt hingegen nicht vor, obgleich dies im Hinblick auf IAS 19.145 ggf. befürwortet werden könnte:

IAS 19.145: Measurement of a liability for unvested involuntary termination benefits shall reflect the likelihood of employees leaving voluntarily before the termination benefits vest.

36 Da jedoch die Vorschrift des IAS 19.145 auf *termination benefits* abstellt, die „erdient“ werden müssen (*vested*), ist sie für den hier in Diskussion stehenden Sachverhalt von ATZ-Vereinbarungen nicht einschlägig.



- 37 Gleichwohl wird an dieser Stelle der Standpunkt vertreten, dass bei der Bewertung von Angeboten zu ATZ (bei denen zwischen Annahme des Angebots und Ausscheiden des AN eine „kurze Zeit“ liegt und das Angebot *non-discretionary* ist) die wahrscheinliche Inanspruchnahme durch die AN seitens des AG zu berücksichtigen ist.
- 38 Offen ist darüber hinaus auch für diese Kategorie der unwiderrufbaren ATZ-Angebote die Frage, ob die *liability* bei Ansatz in voller Höhe des zu erwartenden Verpflichtungsbetrags zu bilanzieren ist oder über die noch verbleibende service-period „anzusammeln“ ist.
- 39 Da es sich jedoch auch in diesem Fall um *termination benefits* handelt (kein Leistungsaustausch für vom AN in der Vergangenheit erbrachte oder in der Zukunft noch zu erbringende Dienste), ist die *liability* auch in diesem Fall bei Ansatz in voller Höhe des zu erwartenden Verpflichtungsbetrages (abgezinst und unter Beachtung der „wahrscheinlichen Inanspruchnahme“), für alle potenziellen Anwärter, die im Rahmen des unwiderrufbaren Angebots zu ATZ-Vereinbarungen eine solche Vereinbarung einfordern können, zu bilanzieren.
- 40 In Bezug auf den zweiten Halbsatzes von IAS 19.143 wird auf die Rz. 31 verwiesen.

Frage 5 an das RIC: Schließt sich das RIC den Auffassungen gem. Rz. 35 – 39 an?

⇒ **Konkretisierung der Schuld: von „potenziell“ zu „einzelvertraglich“**

- 41 Sofern im Rahmen eines unwiderrufbaren Angebots zu ATZ-Vereinbarungen ein AN ein solches Angebot durch entsprechenden Vertrag annimmt, ist nach der hier vertretenen Auffassung auf Basis allgemeiner Bilanzierungsprinzipien
- die bisher bilanzierte (nicht auf einzelne, konkrete Mitarbeiter bezogene) Schuld im Rahmen des unwiderrufbaren Angebots zu ATZ-Vereinbarungen entsprechend aufzulösen, und
 - unter Berücksichtigung der individuellen Bewertungsparameter für den betroffenen AN zu bilanzieren.

Frage 6 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?



Post-employment Benefits

Charakterisierung

42 Sofern bei ATZ-Vereinbarungen, die vom AG (bzw. dem bilanzierenden Unternehmen) im Rahmen eines widerrufbaren oder eines unwiderrufbaren Angebots ausgelobt werden, zwischen Annahme des Angebots durch den AN und dem tatsächlichen Ausscheiden des AN aus dem Beschäftigungsverhältnis nicht nur eine „kurze Zeit“ liegt, sind für diese ATZ-Vereinbarungen die Rechnungslegungsregeln für *termination benefits* nicht einschlägig, da es sich nach den Vorgaben von IAS 19 um *other employee benefits* handelt. In IAS 19.135 werden solche Angebote spezifischer als *post employment benefits* eingestuft (Hervorhebungen hinzugefügt):

IAS 19.135: Some entities offer benefits to encourage employees to accept voluntary termination of employment before normal retirement date. For the purpose of this [draft] Standard, such benefits are termination benefits **only if they are offered for a short period**. Other benefits offered to encourage employees to accept voluntary termination of employment (for example, those available under the terms of an ongoing benefit plan) are **post-employment benefits** because the benefits are payable in exchange for the employees' service.

43 Ob es sich jedoch in der Tat, wie vom IASB vorgesehen, um „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (leistungsorientierte Pläne)“ handelt, könnte aufgrund der folgendem Definition gem. IAS 19.7 bezweifelt werden (Hervorhebung in Fettdruck hinzugefügt):

Post-employment benefits are employee benefits (other than termination benefits) which are payable **after the completion of employment**.

44 Die Aufstockungsbeträge werden jedoch im Regelfall auch bereits in der Beschäftigungsphase geleistet, so dass argumentiert werden könnte, es liegen keine *post employment*-Leistungen im Sinne von IAS 19.7 vor. Darüber hinaus besteht das Beschäftigungsverhältnis auch in Zeiten der passiven Phase de jure weiter (§ 7 Abs. 1a SGB IV), so dass nach der hier vertretenen Auffassung keine „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ vorliegen.

45 Es stellt sich somit die Frage, welche der verbleibenden Kategorien nach IAS 19 einschlägig ist:

- kurzfristig fällige Leistungen an AN (IAS 19.8-.23), oder
- andere langfristig fällige Leistungen an AN (IAS 19.126-.131).



46 Kurzfristig fällige Leistungen an AN liegen nicht vor, da es sich

- 1) im Verständnis des IASB-Staff bei den hier zu diskutierenden Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen um Vergütungen wie folgt handelt (siehe hierzu Sitzungsunterlage **06_4** – Tz. 16):

... the employer has effectively established a new ongoing benefit plan and the employees would treat the benefit as part to their employment package. In other words the benefit would be payable in exchange for the employee's services and, therefore should be treated like any other post-employment benefit.

- 2) Vor diesem Hintergrund können keine Leistungen des Unternehmens an Arbeitnehmer vorliegen, die innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig sind.

Eine Bilanzierung als kurzfristig fällige Leistungen an AN scheidet daher aus.

47 Es handelt sich nach der hier vertretenen Auffassung vielmehr um *other long term employee benefits* (andere langfristig fällige Leistungen an AN), die in IAS 19.7 wie folgt definiert sind: „Leistungen an Arbeitnehmer (...), die nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig werden.“ Siehe in diesem Zusammenhang auch die Anmerkungen in Rz. 21 dieser Sitzungsunterlage.

Frage 7 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

Ansatz

48 Zur Diskussion der Ansatzfrage wird im Folgenden danach unterschieden, ob es sich um

- eine einzelvertragliche Vereinbarung aufgrund eines widerrufbaren Angebots zu ATZ-Vereinbarungen handelt bzw. sich im Rahmen eines unwiderrufbaren Angebots eine bisher potenziell künftige Angebotsannahme für einen AN durch die Unterzeichnung eines Vertrags mit einem AN konkretisiert hat („einzelvertraglich“), oder
- ein unwiderrufbares Angebot, für das noch keine individuellen Angebotsannahmen einzelner AN vorliegen („potenziell“),

handelt.



⇒ **Einzelvertraglich**

49 Gemäß IAS 19.128 Satz 1 (a) i.V.m. IAS 19.64 entspricht der als Schuld anzusetzende Betrag dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Abschlussstichtag. In dieser Vorschrift wird allerdings die Frage, wann das bilanzierende Unternehmen eine Schuld anzusetzen hat, nicht explizit geklärt. In Auslegung der genannten Vorschriften dürfte dies der Fall sein, wenn eine „leistungsorientierte Verpflichtung“ (*defined benefit obligation*) vorliegt. Dies ist mit Abschluss eines Vertrages zwischen AN und AG der Fall.

Frage 8 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

⇒ **Potenziell**

50 Unklar ist zunächst die Notwendigkeit zum Ansatz einer Schuld durch das bilanzierende Unternehmen in Bezug auf unwiderrufbare Angebote zu ATZ-Vereinbarungen, soweit solche Angebote potenziell durch AN zukünftig angenommen werden können. Solche Angebote können beispielsweise im Rahmen von Tarif- oder Betriebsvereinbarungen entstehen.

51 Eine Schuld wäre dann anzusetzen, wenn eine „leistungsorientierte Verpflichtung“ (*defined benefit obligation*) im Sinne des IAS 19 vorliegt. Ob dies der Fall ist bzw. welche Argumente für bzw. gegen den Ansatz einer Schuld sprechen, wird im Folgenden untersucht.

52 Der Zielsetzung des IAS 19 zufolge „ist ein Unternehmen verpflichtet, eine Schuld zu bilanzieren, wenn ein Arbeitnehmer Arbeitsleistungen im Austausch gegen in der Zukunft zu zahlende Leistungen erbracht hat“. Die Besonderheit des hier diskutierten Sachverhalts ist, dass Arbeitsleistungen erbracht wurden und die Zahlung unter Berücksichtigung entsprechender Wahrscheinlichkeitsüberlegungen auch eingefordert werden wird, der die Zahlung einfordernde AN jedoch noch nicht identifiziert ist und keine entsprechende einzelvertragliche Vereinbarung vorliegt.

53 Im ED 2005 wird in BC19 zu IAS 19 (siehe Sitzungsunterlage **06_3**) ausgeführt, dass im Falle einer nicht nur kurzen Zeit zwischen Annahme eines Angebots (zur ATZ-



Arbeit) und Ausscheiden des AN aus dem Unternehmen faktisch ein laufender Altersversorgungsplan vorliegt, der als beitragsorientierter Plan zu behandeln ist:

BC19 The Board noted that the definition of special termination benefits in SFAS 88 specifies that the benefits are offered for only a short period of time. The Board decided that the short-term nature of the offer was important, because it noted that if the benefits for leaving service are made available for more than a short period, the employer has effectively established a new ongoing benefit plan and the employees would treat the benefits as part of their employment package. In other words, the benefits would be payable in exchange for the employees' services and, therefore, should be treated like any other post-employment benefit. Accordingly, the Board decided to amend the definition of termination benefits to clarify that benefits paid to encourage employees to leave service should be regarded as voluntary termination benefits under IAS 19 only if those benefits are made available for a short period.

Dass im Einzelnen noch nicht festgelegt ist, welcher AN von diesem Plan „profitieren“ wird, sollte nach der hier vertretenen Meinung nicht dazu führen dürfen, dass ein Ansatz dieser Schuld unterbleibt.

54 Gemäß IAS 19.128 Satz 1 (a) wird in Bezug auf die Ansatzfrage auf IAS 19.64 verwiesen, dem die Überschrift „Versicherungsmathematische Bewertungsmethode“ vorangestellt ist. Im Rahmen solcher versicherungsmathematischen Bewertungsmethoden sind entsprechende Annahmen zu berücksichtigen – konkretisierende Vorschriften finden sich in IAS 19.72 ff. In der Vorschrift 19.73(a) heißt es (Hervorhebung hinzugefügt):

IAS 19.73: Actuarial assumptions are an entity's best estimates of the variables that will determine the ultimate cost of providing post-employment benefits. Actuarial assumptions comprise:

- (a) demographic assumptions about the future characteristics of current and former employees (and their dependants) **who are eligible for benefits**. Demographic assumptions deal with matters such as:
 - (i) ...

55 Schließlich wird die Meinung vertreten, dass in Analogie zu den *termination benefits* aufgrund unwiderrufbarer Angebote für ATZ-Vereinbarungen (siehe hierzu die Ausführungen oben) auch dann eine Schuld anzusetzen, wenn solche Angebote aufgrund des „kurze Zeit“-Kriteriums als andere langfristig fällige Leistungen an AN einzustufen sind. Da sich das bilanzierende Unternehmen einer rechtlichen Verpflichtung nicht entziehen kann, ist eine Schuld anzusetzen.

56 Gegen den Ansatz einer solchen Schuld könnte die vom IASB beabsichtigte Konvergenz mit den Regelungen nach US-GAAP angeführt werden. Hierzu hatte sich das RIC bereits im Rahmen seines Positionspapiers vom Januar 2006 geäußert („Die



IFRS-Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Lichte von EITF Issue No. 05-5“; siehe hierzu Sitzungsunterlage **06_6** – Seite 4):

Während EITF Issue No. 05-5 eine ATZ-Verpflichtung erst als gegeben ansieht, wenn ein Mitarbeiter die ATZ-Vereinbarung verbindlich angenommen hat (Zeitpunkt der Unterschrift), entsteht die Verpflichtung nach IAS 19 bereits zum Zeitpunkt der tarifrechtlichen Vereinbarung. Eine konkrete Annahme durch Mitarbeiter des Unternehmens muss noch nicht erfolgt sein. Dieser Unterschied zwischen US GAAP und IFRS ergibt sich zwingend aus den zugrunde liegenden Regelungen. Erst mit Inkrafttreten von ED-IAS 37 und ED-IAS 19 in den derzeit vorgesehenen Fassungen wird auch nach IFRS der Zeitpunkt der Unterschrift des Mitarbeiters maßgeblich für die Entstehung der Verpflichtung sein.[Fußnotenankmerkung: Ursächlich hierfür ist die veränderte Definition einer *constructive obligation* in ED-IAS 37.] EITF Issue No. 05-5 hat somit hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der Verpflichtung keinen Einfluss auf die derzeitige Bilanzierung nach IFRS.

- 57 Auch in Beiträgen in Fachzeitschriften wird teilweise die Meinung vertreten, dass eine Schuld aufgrund der vom IASB beabsichtigten Konvergenz mit den US-GAAP nicht anzusetzen ist, ohne dass dieser Standpunkt detailliert begründet wird (Lieb / Rhiel treffen in ihrem Aufsatz (PIR Nr. 6 vom 9.6.2006; Abschnitt V. Ausblick: Neuregelung IAS 19) die Aussage, dass die diesbezügliche Änderung des IAS 19 „zu einer Konvergenz zwischen den [Bewertungs]ansätzen von IFRS und US-GAAP“ führen wird (wobei offen bleibt, ob sich diese Aussage eindeutig auf den hier in Frage stehenden Sachverhalt bezieht und ob Konvergenz im Sinne von „Annäherung“ oder im Sinne von „Übereinstimmung“ gemeint ist)).
- 58 Nach der hier vertretenen Auffassung, der Würdigung der oben angeführten Argumente und in konsequenter Anwendung der Vorschriften des IAS 19 ist (unter Berücksichtigung der wahrscheinlichen Inanspruchnahme) eine Schuld anzusetzen.

Frage 9 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

Bewertung

⇒ **Einzelvertraglich**

- 59 Gemäß IAS 19.128 Satz 2 i.V.m. IAS 19.49-.91 (und mit Ausnahme der Vorschriften IAS 19.54 und .61) sind die Schulden nach den allgemeinen (versicherungsmathematischen) Grundsätzen zu bewerten.
- 60 Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass gem. IAS 19.129(e) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand sofort und in voller Höhe als Aufwand zu erfassen ist. Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand liegt nach der hier vertretenen Auffassung vor, da in



der aktuellen Periode ein Plan für andere langfristig fällige Leistungen an AN eingeführt bzw. einzelvertraglich vereinbart wird.

Frage 10 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

⇒ **Potenziell**

- 61 Wie zuvor zu einzelvertraglichen ATZ-Vereinbarungen (Rz. 60). In diesem Zusammenhang ist jedoch auf die Regelung des IAS 19.51 hinzuweisen, der zufolge die nach IAS 19 geforderten detaillierten Berechnungen durch Schätzungen, Durchschnittsbildung und vereinfachte Berechnungen verlässlich angenähert werden können, da eine Bewertung auf Basis individueller Personendaten in diesem Fall grundsätzlich nicht möglich ist.
- 62 Weiterhin ist auch für diese Kategorie darauf hinzuweisen, dass gem. IAS 19.129(e) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand sofort und in voller Höhe als Aufwand zu erfassen ist. Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand liegt nach der hier vertretenen Auffassung bei der Einführung unwiderrufbarer Angebote zu ATZ-Vereinbarungen vor, da in der aktuellen Periode ein Plan für andere langfristig fällige Leistungen an AN eingeführt wird.

Frage 11 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

Konkretisierung der Schuld: von „potenziell“ zu „einzelvertraglich“

- 63 Es wird analog auf die Ausführungen in Rz. 41 verwiesen.

Frage 12 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

Besonderheit i. Zshg. mit dem TV FlexÜ

- 64 Eine Besonderheit des TV FlexÜ stellt die Regelung der Textziffer 14.1.1. dar, der zufolge die Beschäftigten 12 Jahre Betriebszugehörigkeit aufweisen müssen, um einen Anspruch auf Abschluss eines ATZ-Vertrages zu erhalten.



- 65 Soweit dieser Tarifvertrag gegenfinanziert ist und unter der Voraussetzung, dass es sich bei den angebotenen ATZ-Vereinbarungen nicht um *termination benefits* handelt, wäre für die potenziell künftig ein ATZ-Angebot annehmenden AN eine Schuld als „andere langfristig fällige Leistung an AN“ anzusetzen.
- 66 Gem. IAS 19.129(e) ist der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand sofort und in voller Höhe als Aufwand zu erfassen ist. Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand liegt vor, da durch das unwiderrufbare Angebote zu ATZ-Vereinbarungen im Rahmen des TV FlexÜ in der aktuellen Periode ein Plan für andere langfristig fällige Leistungen an AN eingeführt wird.
- 67 Im Übrigen wird die Schuld bis zum Beginn des ATZ-Zeitraums (bzw. bis zum Ende der aktiven Phase des ATZ-Zeitraums) anzusammeln sein; darüber hinaus ist allgemein auf die Annäherungen der notwendigen Berechnungen durch Schätzungen, Durchschnittsbildungen und Vereinfachungen gem. IAS 19.126 ff. i.V.m. .51 hinzuweisen.

Frage 13 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

Übergangsregelungen

- 68 Es bleibt abzuwarten, wie diese vom IASB vorgegeben werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Änderungen für am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnende Geschäftsjahre gelten werden, wobei eine frühere Anwendung zugelassen werden soll. Eine weitergehende Diskussion der hiermit zusammenhängenden Bilanzierungsfragen sollte auf Basis der konkreten Ausgestaltung der Regelungen durch den IASB erfolgen.

Beschluss zur Aufnahme des Themas in das Arbeitsprogramm des RIC

- 69 Nachdem bisher eine Reihe von fachlich-technischen Fragen in Bezug auf die zukünftige Bilanzierung für ATZ-Vereinbarungen diskutiert wurden, gilt es im Übrigen über die Aufnahme des Themas in das Arbeitsprogramm des RIC anhand der in Sitzungsunterlage **04_0** vorgestellten (und ggf. durch das RIC angepassten) Agendakriterien zu beschließen.



70 Vor dem Hintergrund dieser Agendakriterien wird folgende Einschätzung zur Diskussion gestellt:

- Angemessenheit der Beschreibung und der Eingrenzung der Fragestellung (einschließlich einer Darstellung alternativ möglicher Lösungsansätze),

⇒ Siehe hierzu die obigen Ausführungen; dieses Kriterium wird als erfüllt angesehen.

- allgemeine praktische Bedeutung der Fragestellung für die bilanzierenden Unternehmen (im Gegensatz zu einer Bedeutung für nur wenige oder gar einzelne Unternehmen),

⇒ Das Thema der ATZ-Vereinbarungen betrifft nicht nur wenige Unternehmen in Deutschland.

- Darstellung nachweislich feststellbarer Unterschiede in den Bilanzierungspraktiken bzw. Rechtsauslegungen (bzw. zu erwartender Unterschiede, falls keine Verlautbarung zur Verfügung gestellt wird),

⇒ Es wird erwartet, dass sich unterschiedliche Bilanzierungspraktiken herausbilden, sofern dieses Bilanzierungsthema nicht durch eine Verlautbarung seitens des RIC (oder anderer Gremien) adressiert wird.

- Darstellung des ausschließlich nationalen Bezugs der Fragestellung bzw. der gewichtigen nationalen Besonderheit bei Fragestellungen mit grundsätzlicher internationaler Relevanz, und

⇒ ATZ-Vereinbarungen werden rechtlich und tarifvertraglich mit spezifisch nationalen Ausprägungen vereinbart, so dass ein ausschließlich nationaler Bezug der Fragestellung vorliegt (wenngleich auch in anderen Nationen ATZ-Regelungen bzw. ähnliche Programme angeboten werden – im Detail liegen jedoch unterschiedliche Vereinbarungen und Rahmenbedingungen vor).

- berechtigte Erwartung einer Vereinheitlichung der Bilanzierungspraxis und damit einer Verbesserung der IFRS-Bilanzierung aufgrund einer Verlautbarung durch das RIC.

⇒ Bereits die derzeit bestehende Verlautbarung des IDW zum Thema der 'Bilanzierung von Verpflichtungen aus ATZ-Regelungen nach IAS und nach handelsrechtlichen Vorschriften' (IDW RS HFA 2) sowie die zu dem Thema kontrovers in der Fachliteratur geführten Diskussionen verdeutlichen, dass es auch für die künftigen Regelungen gem. IAS 19 einer entsprechenden



Verlautbarung bedürfen wird, um eine einheitliche Bilanzierungspraxis zu gewährleisten.

Darüber hinaus ist derzeit kein aktives Projekt mit direktem Bezug zu diesem Thema beim IASB oder beim IFRSIC anhängig bzw. für die nahe Zukunft zu erwarten.

71 Insgesamt wird hier auf Basis der oben wiedergegebenen Analyse die Ansicht vertreten, dass das RIC dieses Thema in sein Arbeitsprogramm aufnehmen sollte.

Frage 14 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?

Art der Verlautbarung durch das RIC: Interpretation oder Anwendungshinweis

72 Entscheidet sich das RIC für die Erarbeitung einer Verlautbarung, sollte nach der hier vertretenen Auffassung eine Interpretation zu dem Thema erarbeitet werden, da grundsätzlich die notwendigen Voraussetzungen für eine solche Verlautbarung gem. § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB vorliegen:

- interpretationsrelevantes Thema, dem sich das IFRSIC nicht annehmen wird (wenngleich die grundsätzliche Vorgehensweise mit dem IFRSIC vorab zu klären wäre),
- der Fragestellung kommt lediglich nationale Bedeutung zu (wegen unterschiedlicher rechtlicher Rahmenbedingungen in Deutschland im Vergleich zu anderen Ländern, die die IFRS anwenden; aus diesem Grund kann das IFRSIC diesen Sachverhalt wohl nicht in einer allgemeinverbindlichen Weise interpretieren),
- um aber eine einheitliche und vergleichbare Bilanzierung in Deutschland sicherzustellen, sollte das RIC eine Interpretation erarbeiten,
- die Erarbeitung der Interpretation im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB erfolgt in enger Zusammenarbeit mit dem IFRSIC, und
- es wird der geforderte breite Konsens der betroffenen Kreise sichergestellt, da die Interpretation von einem Gremium erarbeitet wird, in dem alle betroffenen Kreise vertreten sind, um eine allein durch Partikularinteressen getriebene Interpretation zu verhindern.

Frage 15 an das RIC: Schließt sich das RIC dieser Auffassung an?