



RIC-Positionspapier

Die IFRS-Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Lichte von EITF Issue No. 05-5

A. Problemstellung

Während in den IFRS die Bilanzierung von Altersteilzeit-Vereinbarungen nicht explizit geregelt ist, gibt es im US GAAP Regelwerk mit dem im Juni 2005 verabschiedeten EITF¹ Issue No. 05-5² hierzu eine verbindliche Regelung. Zur IFRS-Bilanzierung hatte sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) in seiner Stellungnahme IDW RS HFA 3 bereits 1998 geäußert.

Da EITF Issue No. 05-5 hinsichtlich der Bilanzierung der Aufstockungsbeträge von IDW RS HFA 3 abweicht, könnte in der Praxis die Frage aufkommen, ob und inwieweit die Regelungen in EITF Issue No. 05-5 einen Einfluss auf die Bilanzierung nach IFRS entfalten könnten, insbesondere unter Heranziehung der in IAS 8.10-8.12 dargelegten Hierarchie der anzuwendenden Rechnungslegungsregeln.

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des DRSC e.V. hat diese Frage im Rahmen seiner letzten beiden Sitzungen im Oktober und Dezember 2005 diskutiert und hierzu das vorliegende Positionspapier verfasst. Im Folgenden werden zunächst die derzeitige Rechtslage nach IFRS sowie die Bilanzierung der Aufstockungsbeträge vor und nach der Verabschiedung von EITF Issue No. 05-5 dargestellt. Hierauf aufbauend wird untersucht, ob sich EITF Issue No. 05-5 auf die Bilanzierung gemäß IAS 19 auswirkt. Das RIC verneint dies im Ergebnis.

B. Wie sind Aufstockungsbeträge gemäß IAS 19 / IDW RS HFA 3 zu bilanzieren und wie wird dies begründet?

Die Bilanzierung von ATZ-Vereinbarungen ist in IAS 19 nicht explizit geregelt. Das IDW hat sich in der Stellungnahme IDW RS HFA 3 dahingehend geäußert, dass die aus ATZ-Vereinbarungen resultierenden Verpflichtungen im Hinblick auf die Aufstockungsbeträge zu den *termination benefits* im Sinne von IAS 19.133 (b) zu zählen sind („*termination benefits as a result of an offer made in order to encourage volunta-*

¹ Abkürzung für *Emerging Issues Task Force*.

² Der vollständige Titel von EITF Issue No. 05-5 lautet *Accounting for Early Retirement or Postemployment Programs with Specific Features (Such as Terms Specified in Altersteilzeit Early Retirement Arrangements)*.
Zimmerstr. 30 · 10969 Berlin · Telefon +49 (0)30 206412-0 · Telefax +49 (0)30 206412-15 · E-Mail: info@drsc.de



ry *redundancy*“). 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 ff. (durch Zustimmung des Unternehmens zu einer entsprechenden tariflichen Regelung) bilanziell vollständig erfasst werden müssen (vgl. IAS 19.137).

Zwar ließe sich argumentieren, dass ein Mitarbeiter, mit dem ATZ vereinbart wurde, in der aktiven Phase noch „*future economic benefits*“ (vgl. IAS 19.137) für das Unternehmen generiert und somit gar keine *termination benefits* vorliegen. Weiterhin spricht das im Verlaufe der aktiven Phase erforderliche Erdienen der in der passiven Phase gezahlten Aufstockungsbeträge gegen die Einordnung von ATZ-Vereinbarungen in die *termination benefits*. Diese Argumente treten allerdings in den Hintergrund, wenn man die zentrale Zielsetzung von ATZ-Vereinbarungen fokussiert. Danach geht es ganz überwiegend darum, sich von älteren Mitarbeitern früher zu trennen, als dies ohne ATZ-Vereinbarung möglich wäre, und sie ggf. durch jüngere Mitarbeiter zu ersetzen. Dass der Staat unter bestimmten Voraussetzungen diesen früheren Austausch von älteren durch jüngere Mitarbeiter finanziell unterstützt, unterstreicht den Charakter der zusätzlichen Zahlungen als Abfindung. Somit kann die Einordnung von ATZ-Vereinbarungen in die *termination benefits* gemäß IDW RS HFA 3 als sachgerecht bezeichnet werden.

C. Wie war die Bilanzierung der Aufstockungsbeträge nach US GAAP vor Inkrafttreten von EITF Issue No. 05-5 geregelt?

Auch nach US GAAP gab es bisher keine ausdrückliche Regelung für die Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen. Unterstellt man die Charakterisierung von ATZ-Vereinbarungen als Vereinbarungen mit überwiegendem Abfindungscharakter, waren entweder FAS 88 oder FAS 112 i.V.m. FAS 43 einschlägig. Während die Anwendung von FAS 112 eine Aufwandsverteilung bis zum Ende der aktiven Phase erfordert, sieht FAS 88 eine solche Verteilung nicht vor. FAS 88 ist im Gegensatz zu FAS 112 insbesondere nur dann anwendbar, wenn die Vereinbarungen einen kurzfristigen Charakter haben, wobei dieses Erfordernis in FAS 88 nicht näher präzisiert wird. Schließlich war als weitere Bilanzierungsvariante neben der Anwendung von FAS 88 oder FAS 112 grundsätzlich noch die Bilanzierung von ATZ-Vereinbarungen gemäß FAS 87 denkbar, wobei Voraussetzung hierfür war, dass man den ATZ-Vereinbarungen den Abfindungscharakter absprach.



Begrifflich sind nur solche Vereinbarungen den *termination benefits* zuzuordnen, die unter FAS 88 fallen. Vereinbarungen gemäß FAS 112 werden unter den Begriff der *postemployment benefits* gefasst. In diesem Zusammenhang ist auf einen begrifflichen Dissens zwischen IFRS und US GAAP hinzuweisen. Während Vereinbarungen mit Abfindungscharakter nach IAS 19 den *termination benefits* zugeordnet und einheitlich bilanziert werden, ist der Begriff der *termination benefits* nach US GAAP enger gefasst und an die Voraussetzungen in FAS 88 geknüpft. Sind diese nicht erfüllt, fallen die betreffenden Vereinbarungen mit Abfindungscharakter nach US GAAP begrifflich nicht unter die *termination benefits*.

D. Was ändert sich in der US GAAP Bilanzierung durch das Inkrafttreten von EITF Issue No. 05-5?

Durch die Verabschiedung von EITF Issue No. 05-5 wurde ausdrücklich festgelegt, dass ATZ-Vereinbarungen nach FAS 112 zu bilanzieren sind. Die Beweggründe hierfür sind mangels weiterer Ausführungen allerdings nicht nachvollziehbar. Der Verweis auf FAS 112 impliziert aber eindeutig, dass ATZ-Vereinbarungen von der EITF als Vereinbarungen mit Abfindungscharakter angesehen werden. Dies ergibt sich aus der Anwendungsvoraussetzung für FAS 112, dass „*the employer's obligation relating to employees' rights to receive compensation for future absences is attributable to employees' services already rendered*“ (vgl. FAS 112.6). Das noch erforderliche Erdienen der Aufstockungsbeträge tritt offenbar im Vergleich zum Abfindungscharakter der ATZ-Vereinbarungen in den Hintergrund.

Eine Bilanzierung von ATZ-Vereinbarungen nach FAS 88 wurde vom EITF offensichtlich abgelehnt, ohne dass dies aber in EITF No. 05-5 begründet wurde. Möglicherweise besteht der Grund hierfür darin, dass das in FAS 88 enthaltene Erfordernis einer kurzfristigen Vereinbarung bei der typischerweise mehrjährigen Laufzeit von ATZ-Vereinbarungen nicht als erfüllt angesehen wird.

E. Entfaltet EITF Issue No. 05-5 einen (faktischen) Einfluss auf die Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen nach IFRS?

Die beiden wesentlichen Unterschiede zwischen EITF Issue No. 05-5 und IAS 19 gemäß der Auslegung des IDW hinsichtlich der Bilanzierung der Aufstockungsbeträge betreffen zwei Aspekte:

- (1) Zeitpunkt der (erstmaligen) Rückstellungsbildung
- (2) Aufwandsverteilung



Zu (1):

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.³ EITF Issue No. 05-5 hat somit hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der Verpflichtung keinen Einfluss auf die derzeitige Bilanzierung nach IFRS.

Zu (2):

FAS 112 bzw. EITF Issue No. 05-5 sehen eine Aufwandsverteilung im Zeitraum zwischen der Unterschrift des Mitarbeiters und dem Ende der aktiven Phase vor. Gemäß IAS 19 / IDW RS HFA 3 ist dagegen der Aufwand vollständig bei Verpflichtungsentstehung zu buchen. Erneut handelt es sich um eine direkt aus den einschlägigen Regelungen ableitbare, zwingende Abweichung zwischen US GAAP und IFRS, sofern der Abfindungscharakter von ATZ-Vereinbarungen betont wird. Dies ist – wie bereits gezeigt – sowohl bei der EITF als auch beim IDW der Fall. Setzt man diese Sichtweise voraus, lässt IAS 19 auf Grund der einheitlichen Bilanzierung von Vereinbarungen mit Abfindungscharakter (als *termination benefits*) keine andere Möglichkeit, als die Aufstockungsbeträge zum Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung vollständig zu erfassen.

Nach US GAAP kommt es dagegen nur bei Anwendung von FAS 88 zu einer vollständigen Aufwandserfassung, wobei dies die Kurzfristigkeit der Vereinbarungen voraussetzt. Ob diese Voraussetzung bei ATZ-Vereinbarungen angesichts ihrer typischerweise mehrjährigen Laufzeit gegeben ist, soll hier nicht entschieden werden, kann aber als sehr zweifelhaft angesehen werden. In IAS 19 ist die Voraussetzung der Kurzfristigkeit der Vereinbarungen dagegen nicht enthalten. Sind die Voraussetzungen von FAS 88 nicht erfüllt, kommt bei Vereinbarungen mit Abfindungscharakter grundsätzlich FAS 112 zur Anwendung, was dann zu einer Aufwandsverteilung führt.

³ Ursächlich hierfür ist die veränderte Definition einer *constructive obligation* in ED-IAS 37.



EITF Issue No. 05-5 kann somit auch hinsichtlich der Frage nach der Aufwandsverteilung keinen Einfluss auf die Anwendung von IAS 19 entfalten. Letztlich bestätigt EITF Issue No. 05-5 die Auslegung von IAS 19 durch das IDW, da die EITF ATZ-Vereinbarungen durch die Anwendung von FAS 112 den Vereinbarungen mit Abfindungscharakter zuordnet und man nach IAS 19 nur dann zu einer Aufwandsverteilung gelangen würde, wenn man ATZ-Vereinbarungen den Abfindungscharakter absprechen und die in der aktiven Phase noch notwendige Erdienung der in der passiven Phase zu zahlenden Aufstockungsbeträge in der Vordergrund rücken würde.