



DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS)
DRSC AH 1 (IFRS)

Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS

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 bei der Umsetzung von EU-Richtlinien sowie für 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 *Agenda Papers* und der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee (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. 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

AltTZG	Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt durch Artikel 13 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. April 2012 (BGBl. I S. 579) geändert
ATZ	Altersteilzeit
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard



Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS

Maßgebliche IFRS:

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

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer (überarbeitet 2011)*

Hintergrund

1. Aufgrund des AltTZG vom 23. Juli 1996 (zuletzt geändert durch Artikel 13 Abs. 7 des Gesetzes vom 12. April 2012) soll älteren Arbeitnehmern durch ATZ ein gleitender Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente ermöglicht werden. ATZ im Sinne des AltTZG liegt unabhängig von einer Förderung durch die Bundesagentur für Arbeit auch bei einer Teilzeitarbeit älterer Arbeitnehmer vor, die ihre Arbeitszeit ab Vollendung des 55. Lebensjahres nach dem 31. Dezember 2009 vermindern.
2. Gemäß § 2 AltTZG sind zwei ATZ-Modelle vorgesehen:
 - (1) Nach dem sog. Gleichverteilungs- oder Teilzeitmodell ist der Arbeitnehmer mit einer im Vergleich zur wöchentlichen Arbeitszeit vor Eintritt in die ATZ um 50% verminderten Arbeitszeit während der gesamten ATZ-Periode bis zur Pensionierung für den Arbeitgeber tätig.
 - (2) Nach dem sog. Blockmodell wird die ATZ in die beiden folgenden Phasen unterteilt. In der ersten Phase der ATZ, der sog. Aktiv- oder Beschäftigungsphase, erbringt der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung weiterhin in dem auch vor Eintritt in die ATZ vereinbarten Umfang. In der zweiten Phase, der sog. Passiv- oder Freistellungsphase, ist der Arbeitnehmer vollständig von seiner Arbeitspflicht freigestellt.

Das Arbeitsentgelt und die Aufstockungsleistungen werden in beiden Modellen gleichmäßig über die gesamte ATZ-Periode geleistet.

3. Der Begriff Aufstockungsleistung umfasst die Aufstockung des Regelarbeitsentgelts für die ATZ einschließlich ggf. weiterer Entgeltbestandteile und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung des Arbeitnehmers¹ (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG).
4. Wird das ATZ-Verhältnis in der Form des Blockmodells vereinbart, erbringt der Arbeitnehmer in der Aktivphase die volle Arbeitsleistung, wobei das Arbeitsentgelt und die Aufstockungsbeträge nur für 50% der Arbeitsleistung ausgezahlt werden (die verbleibenden 50% werden in der Passivphase ge-

¹ Aufstockungsleistungen in der Form von zusätzlichen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung des Arbeitnehmers werden im Rahmen dieses Anwendungshinweises nicht weiter adressiert.



leistet, ohne dass vom Arbeitnehmer noch eine Arbeitsleistung zu erbringen ist). Aufgrund dieser Vorgehensweise baut sich während der Aktivphase beim Arbeitgeber in Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der Arbeitsleistung ein sog. Erfüllungsrückstand auf.

Anwendungsbereich

5. 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 und Erfüllungsrückständen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Sinne des AltTZG. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises sind auch auf solche Vereinbarungen anzuwenden, die zwar nicht im Rahmen von ATZ im Sinne des § 1 Abs. 3 AltTZG getroffen wurden, diesen jedoch strukturell und wirtschaftlich entsprechen.
6. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises sind hingegen nicht auf Vereinbarungen über Aufstockungsleistungen anzuwenden, auf die Arbeitnehmer ohne die Erbringung einer Gegenleistung Anspruch haben.
7. Die Regelungen dieses Anwendungshinweises beziehen sich grundsätzlich auf Ausgestaltungen nach dem Blockmodell, bei dem eine ATZ-Vereinbarung in ein bereits bestehendes Arbeitsverhältnis eingreift. Soweit nicht ausdrücklich Regelungen für das Gleichverteilungsmodell zur Verfügung gestellt werden, gelten die Regelungen für das Blockmodell analog.

Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

8. **Fragestellung 1:** Wie ist für den sog. Erfüllungsrückstand zu bilanzieren, der im Fall von Blockmodellen zu berücksichtigen ist?
9. Im Fall des Blockmodells baut sich in der Aktivphase ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers auf, der der Höhe des noch nicht vergüteten Anteils der erbrachten Arbeitsleistung entspricht. Für diesen Erfüllungsrückstand ist unter Beachtung der Regelungen des IAS 19 (2011) eine Schuld (*liability*) anzusammeln (im Regelfall handelt es sich hierbei um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“). Nach Beendigung der Aktivphase und während der Berichtsperioden der Passivphase, in denen der Arbeitnehmer gemäß der Teilzeitvereinbarung vergütet wird, ohne dass er noch eine Arbeitsleistung erbringt, ist die Schuld (*liability*) entsprechend zu vermindern bzw. abzubauen.
10. **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?
11. Es handelt sich bei Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen um „andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ im Sin-



ne von IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.153 ff. (2011). 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 beglichen werden, ist eine Einstufung als „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“ gemäß IAS 19.8 (2011) bzw. IAS 19.9 ff. (2011) vorzunehmen. Eine Zuordnung zu den Kategorien „Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ bzw. „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ ist nicht möglich.

12. 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 Aktivphase und einer sich anschließenden Passivphase bis zum 31.12.20X1 bei gleichverteilter Auszahlung der Aufstockungsleistungen zu keinem Bilanzstichtag vor oder während des ATZ-Zeitraums 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 beglichen werden.

13. 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.
14. 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 sie vor dem Hintergrund gewährt werden, 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 In-



dikator 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.

15. **Fragestellung 3:** Welche Rechnungslegungsvorschriften des IAS 19 (2011) sind auf Aufstockungsleistungen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen anzuwenden, die der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer zuzuordnen sind?
16. Hinsichtlich der bilanziellen Erfassung und Bewertung von ATZ-Vereinbarungen als andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wird in IAS 19.155 f. (2011) auf die Vorschriften IAS 19.56-119 (2011) sowie IAS 19.123-130 (2011) zur entsprechenden Erfassung und Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (hier: leistungsorientierte Pläne) verwiesen.
17. **Fragestellung 4:** Ab welchem Zeitpunkt entsteht die Verpflichtung zur Leistung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses erstmals?
18. Die Verpflichtung zur Gewährung der Aufstockungsleistungen, für die gemäß IAS 19 (2011) eine entsprechende Schuld (*liability*) anzusetzen ist, entsteht im Falle von
 - a) Kollektivvereinbarungen mit Entstehung des Anspruchs der betroffenen Arbeitnehmer auf Abschluss eines ATZ-Vertrags (z.B. aufgrund einer Betriebsvereinbarung oder eines Tarifvertrags). 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 die Vereinbarung eines ATZ-Verhältnisses verlangen würden.

Der Zeitpunkt, ab dem die künftigen Aufstockungsleistungen verdient werden und insoweit als Schuld (*liability*) anzusammeln sind, fällt jedoch nicht in jedem Fall mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung zusammen (siehe hierzu die nachfolgenden Ausführungen zu den Fragestellungen 6 und 7).
 - b) Individualvereinbarungen, die nicht im Rahmen einer Kollektivvereinbarung geschlossen werden, spätestens mit Abschluss der ATZ-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bzw. zu dem früheren Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein verbindliches Angebot unterbreitet und das bilanzierende Unternehmen unentziehbar verpflichtet.
19. **Fragestellung 5:** Wie ist eine Schuld bzw. *liability* (der Kategorie der anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer) hinsichtlich vereinbarter Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses zu bewerten?



-
20. Die Bewertung der Schuld (*liability*) für Aufstockungsleistungen ist ausgehend von der insgesamt vereinbarten Aufstockungsleistung für den gesamten ATZ-Zeitraum im Falle einer Individualvereinbarung unter Berücksichtigung der Regelungen IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) vorzunehmen.
21. Bei der Bewertung der Schuld (*liability*) für Aufstockungsleistungen im Rahmen von Kollektivvereinbarungen – soweit noch keine Konkretisierungen durch Vertragsabschlüsse mit einzelnen Arbeitnehmern erfolgten – ist nach einer in Tz. 20 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. Überlastquoten), zu beachten. In diesem Zusammenhang ist vor allem auf die Regelungen des IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.75 ff. (2011) zu den versicherungsmathematischen Annahmen zu verweisen.
22. **Fragestellung 6:** Ab welchem Zeitpunkt werden vereinbarte Aufstockungsleistungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses erdient, so dass mit der Ansammlung der entsprechenden Schuld (*liability*) zu beginnen ist?
23. Die Bestimmung des Zeitpunkts, ab dem die vereinbarten Aufstockungsleistungen erdient werden und mit der Ansammlung der Schuld (*liability*) zu beginnen ist, richtet sich nach den Vorgaben der Planformel (siehe hierzu IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.70 (2011)). Der Zeitpunkt, ab dem die Arbeitnehmer zur Erlangung des Anspruchs auf die Aufstockungsbeträge Arbeitsleistungen erbringen müssen, kann entweder explizit im Plan festgelegt sein oder sich aus den tatsächlichen Umständen der Vereinbarung ergeben.
24. Die Planformel ist auf Grundlage der jeweiligen Vertragsgestaltung zu bestimmen, wobei zwischen
- a) Kollektivvereinbarungen sowie auf Grundlage solcher Kollektivvereinbarungen getroffener Individualvereinbarungen und
 - b) Individualvereinbarungen, die nicht im Rahmen von Kollektivvereinbarungen geschlossen werden,
- zu differenzieren ist. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Regelungen des IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.73 – Beispiel 2 (2011) zu beachten.
25. Bei Individualvereinbarungen, die nicht im Rahmen einer Kollektivvereinbarung geschlossen werden, fällt der Beginn des Ansammlens der Schuld (*liability*) stets mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung zusammen, da sich der Anspruch auf die Aufstockungsleistungen unmittelbar und ausschließlich aus einer solchen Individualvereinbarung auf der Grundlage des Verständnisses ergibt, dass der Arbeitnehmer ab dem Entstehen der Verpflichtung ununterbrochen bis zum Beginn der ATZ beim Unternehmen beschäftigt sein muss.
-



-
26. Aufgrund vereinbarter Mindestbetriebszugehörigkeitszeiten sich ergebende Effekte sind bei der Bestimmung der Planformel zu berücksichtigen, so dass es zur Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (*past service cost*) im Sinne von IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.103 (a) (2011) kommen kann, sofern sich der Mindestbeschäftigungszeitraum teilweise oder vollumfänglich auf den Zeitraum vor Entstehen der Verpflichtung erstreckt.
27. In Zusammenhang mit der Frage, ab welchem Zeitpunkt Aufstockungsleistungen erdient werden und mit der Ansammlung der entsprechenden Schuld (*liability*) begonnen wird bzw. inwiefern die Planformel entsprechende Regelungen enthält, hat ein Unternehmen gem. IAS 19.158 (2011) i.V.m. IAS 1.117 ff. sich ergebende Angabepflichten zu beachten.
28. **Fragestellung 7:** Bis zu welchem Zeitpunkt werden die vereinbarten Aufstockungsleistungen erdient und die Schuld (*liability*) im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses angesammelt bzw. abgebaut?
29. In Abhängigkeit von der getroffenen Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ist wie folgt zu differenzieren: Die vereinbarten Aufstockungsleistungen werden
- a) jeweils mit Erbringen der Arbeitsleistung während der Aktivphase unverfallbar erdient, so dass der Arbeitgeber im sog. Störfall (d.h. bei vorzeitiger Beendigung des ATZ-Verhältnisses z.B. aufgrund der Auflösung des Arbeitsvertrags oder im Todesfall des Arbeitnehmers) keinen Anspruch auf Verrechnung bereits geleisteter Aufstockungszahlungen mit dem gebildeten Erfüllungsrückstand hat, bzw.
 - b) erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar, d.h. dem Arbeitgeber steht im Störfall ein Verrechnungsanspruch bereits geleisteter Aufstockungszahlungen mit dem gebildeten Erfüllungsrückstand zu.
- a) Aufstockungsleistungen werden bereits mit Erbringen der Arbeitsleistung unverfallbar erdient
30. ATZ-Vereinbarungen, in deren Rahmen die vereinbarten Aufstockungsleistungen jeweils bereits mit Erbringen der vereinbarten Leistung durch den Arbeitnehmer unverfallbar erdient werden, sind dadurch gekennzeichnet, dass die Ansammlungszeiträume für die einzelnen Aufstockungsleistungen mit dem Erbringen dieser Leistung enden. Aufgrund der daraus resultierenden unterschiedlichen Ansammlungsendzeitpunkte für die einzelnen Aufstockungsleistungen) ergibt sich eine abnehmende Aufwandserfassung über den Ansammlungszeitraum (sog. *Graded Vesting*; siehe hierzu das Beispiel in der **Anlage 1**).
31. Im Rahmen des Blockmodells ist die Ansammlung der Schuld (*liability*)
- für Aufstockungsleistungen der Aktivphase jeweils bis zu deren Unverfallbarkeit und
 - für Aufstockungsleistungen der Passivphase bis zum Ende der Aktivphase vorzunehmen.
-



-
32. Im Rahmen des Blockmodells ist zum bilanziellen Aufbau des vollen Schuldbetrags für 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 üblichen (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 regelmäßig nicht um ein Wettbewerbsverbot, das als Arbeitsleistung (*service*) im Sinne von IAS 19 (2011) zu verstehen ist.
33. Im Rahmen des Gleichverteilungsmodells ist die Schuld (*liability*) bis zur Unverfallbarkeit der jeweiligen Aufstockungsleistung während des ATZ-Zeitraums anzusammeln (eine Unterscheidung in Aktiv- und Passivphase entfällt).
34. Für bereits geleistete Aufstockungszahlungen hat ein entsprechender Abbau der Schuld (*liability*) zu erfolgen. Die Schuld (*liability*) umfasst somit zu jedem Abschlussstichtag nur noch künftig zu leistende Aufstockungszahlungen in Höhe ihres jeweils verdienten Anteils. Dies gilt gleichermaßen für das Blockmodell und das Gleichverteilungsmodell.
- b) Aufstockungsleistungen werden erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar
35. Für ATZ-Vereinbarungen, in deren Rahmen die gesamten Aufstockungsleistungen erst nach vollständiger Erbringung der notwendigen Arbeitsleistung unverfallbar verdient sind, endet der Ansammlungszeitraum für die einzelnen Aufstockungsleistungen einheitlich zu einem Zeitpunkt. Aufgrund dieses einheitlichen Ansammlungsendzeitpunkts für alle Aufstockungsleistungen sind – vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer und abzinsungstechnischer Aspekte – allen Perioden des Ansammlungszeitraums gleich hohe Ansammlungsbeträge zuzuordnen (jeweils kumulativ für alle vereinbarten Aufstockungen).
36. Die Aufstockungsleistungen sind im Rahmen des Blockmodells über den Ansammlungszeitraum auf das Ende der Aktivphase und im Rahmen des Gleichverteilungsmodells auf das Ende des ATZ-Zeitraums anzusammeln.
37. Hinsichtlich der konkreten Vorgehensweise zur Ansammlung und des Abbaus der Schuld (*liability*) kann für diese Fallvariante aus dem Standard keine eindeutige Vorgehensweise abgeleitet werden. Beispielhaft werden die beiden folgenden Vorgehensweisen vorgestellt:
- b1) Die Gesamtheit der Aufstockungsleistungen stellt einen zusammenhängenden Leistungsbaustein dar und der Abbau der Schuld (*liability*) erfolgt durch die Zahlung der Aufstockungsleistungen (siehe hierzu das Beispiel in der **Anlage 2**).
- b2) Die einzelnen Aufstockungsleistungen stellen eigenständige Leistungs-
-



bausteine dar und der Abbau der Schuld (*liability*) erfolgt durch die Leistung der Aufstockungszahlungen jeweils nur bis zur Höhe bereits angesammelter Schuldbeträge (siehe hierzu das Beispiel in der **Anlage 3**).

b1) Die Gesamtheit der Aufstockungsleistungen stellt einen zusammenhängenden Leistungsbaustein dar und der Abbau der Schuld (*liability*) erfolgt durch die Zahlung der Aufstockungsleistungen

38. Dieser Vorgehensweise zufolge stellen die insgesamt vereinbarten Aufstockungsbeträge (vor Berücksichtigung versicherungsmathematischer Annahmen und vor Abzinsung) einen zusammenhängenden Leistungsbaustein i.S.v. IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.68 (2011) dar, da der Arbeitnehmer den Anspruch darauf entweder gesamtheitlich erdient oder bei Eintritt eines Störfalls – ebenso gesamtheitlich – verwirkt. Dieser Gesamt-Leistungsbaustein wird linear pro-rata den einzelnen Perioden des Ansammlungszeitraums zugeordnet. Die Schuld wird zum Ende einer jeden Berichtsperiode des Ansammlungszeitraums bestimmt, indem jeweils die nächsten zur Auszahlung anstehenden Aufstockungsbeträge als erstes ausfinanziert werden (*first in – first out*). Weiter gelten die bis zu einem bestimmten Abschlussstichtag angesammelten Schuldbeträge für Zwecke der bilanziellen Abbildung als bereits erdient (obgleich sie noch nicht unverfallbar sind).

39. Die Leistung von Aufstockungszahlungen an Arbeitnehmer wird durch einen Abbau der Schuld (*liability*) in Höhe der Aufstockungszahlung berücksichtigt. Die Schuld (*liability*) umfasst somit zu jedem Abschlussstichtag nur noch künftig zu leistende Aufstockungsbeträge in Höhe des bereits angesammelten Anteils.

b2) Die einzelnen Aufstockungsleistungen stellen eigenständige Leistungsbausteine dar und der Abbau der Schuld (*liability*) erfolgt durch die Leistung der Aufstockungszahlungen jeweils nur bis zur Höhe bereits angesammelter Schuldbeträge

40. Dieser Vorgehensweise zufolge stellen die einzelnen Aufstockungszahlungen eigenständige, separat zu betrachtende Leistungsbausteine i.S.v. IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.68 (2011) dar, die bezogen auf das Ende der Aktivphase linear rätierlich anzusammeln sind. Da die ausgezahlten Aufstockungen bei Fälligkeit noch nicht unverfallbar sind, gelten sie für bilanzielle Zwecke nur insoweit als erdient, wie die Schuld (*liability*) für die jeweils einzelne Aufstockungsleistung bereits angesammelt ist.

41. Geleistete Aufstockungszahlungen führen insoweit zu einem Abbau der Schuld (*liability*), wie für die jeweilige Periode, für die die Auszahlung erfolgt, ein Schuldbetrag bereits angesammelt ist. Der diesen angesammelten Schuldbetrag übersteigende Teil der Aufstockungszahlung ist in Analogie zu IAS 19.11 (2011) aktivisch abzugrenzen (*prepaid expense*). Gemäß dieser Vorgehensweise ist dieser überschießende Betrag als Vorauszahlung des Arbeitgebers auf noch nicht erdiente Aufstockungsleistungen zu verstehen bzw. stellt einen Anspruch des Arbeitgebers auf Erbringung von Arbeitsleistung dar. Dieser Anspruch auf Erbringung einer Sachleistung ist im Rahmen der Folgebewertung unverzinslich fortzuführen.



Gemeinsame Hinweise zu a) und b)

42. Für alle oben angeführten Fallvarianten sind die Aufstockungsbeträge entweder einzeln (Fallvarianten a und b2) oder in ihrer Gesamtheit (Fallvariante b1) linear rätierlich über den jeweiligen Ansammlungszeitraum der Schuld (*liability*) gemäß IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.56 ff. (2011) zuzuführen (auch wenn es sich bezüglich der Methode a) aufgrund der unterschiedlichen Ansammlungsendzeitpunkte für die einzelnen Aufstockungsleistungen bei kumulativer Betrachtung rechnerisch so darstellt, als ob von der linearen Vorgehensweise abgewichen wird, so handelt es sich auch in diesem Fall um eine lineare Ansammlung, da hier auf die einzelnen Leistungen abzustellen ist). Sofern sich jedoch nach Art und Weise, in der laut Plan Leistungen erworben werden (IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.70 (2011)), eindeutig etwas anderes ergibt, ist die Zuführung dementsprechend vorzunehmen.
43. Neben der nach IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.57 (a) (i) (2011) vorgesehenen Anwendung des Verfahrens laufender Einmalprämien (*projected unit credit method*) ist zur Ermittlung der Schuld (*liability*) für beide Fallvarianten a) und b) auch eine Abzinsung der angesammelten Aufstockungsleistungen zur Bestimmung des Barwerts vorzunehmen (IAS 19.155 f. (2011) i.V.m. IAS 19.57 (a) (ii) (2011)).
44. **Fragestellung 8:** Können sich aufgrund von ATZ-Vereinbarungen auch Auswirkungen auf andere leistungsorientierte Pläne des Unternehmens ergeben?
45. 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.
46. **Fragestellung 9:** Wie gestaltet sich der Übergang auf die neuen, für ATZ-Vereinbarungen zu berücksichtigenden Regelungen nach IAS 19 (2011)?
47. Gemäß IAS 19.173 (2011) sind die Regelungen des IAS 19 (2011) rückwirkend nach den Vorschriften des IAS 8 anzuwenden.



Anlage 1

Beispiel zur Ansammlung der Schuld (*liability*) und deren Abbau, wenn Aufstockungsleistungen bereits mit Erbringen der Arbeitsleistung unverfallbar erdient werden

(zu Tz. 30 – 34 des Anwendungshinweises)

Ein Arbeitnehmer trifft im Rahmen einer Individualvereinbarung, die nicht im Rahmen einer Kollektivvereinbarung geschlossen wird, mit seinem Arbeitgeber am 1.1.20X1 folgende ATZ-Vereinbarung:

- Dauer des ATZ-Verhältnisses vom 1.1.20X3 bis zum 31.12.20X8,
- Blockmodell – je 3 Jahre Aktiv- und 3 Jahre Passivphase,
- Gehalt pro Berichtsperiode vor Eintritt in ATZ: 800,00 GE (Geldeinheiten),
- Gehalt pro Berichtsperiode nach Eintritt in ATZ: 400,00 GE (bzw. 50% der Vergütung vor Eintritt in ATZ),
- Aufstockungsbetrag pro Berichtsperiode während der ATZ: 100,00 GE (bzw. 25% der zeitanteiligen Vergütung vor Eintritt in ATZ).

Die Ansammlung und der Abbau der Schuld (*liability*) stellen sich wie folgt dar, wobei

- versicherungsmathematische und abzinsungstechnische Aspekte unberücksichtigt bleiben und
- die Auszahlung der Aufstockungsleistungen jeweils zum Ende einer Berichtsperiode erfolgt.

Aufstockungsleistung	fällig zum Ende der Berichtsperiode:	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode								
		Zeitraum vor ATZ		Aktivphase			Passivphase			
		31.12. 20X1	31.12. 20X2	31.12. 20X3	31.12. 20X4	31.12. 20X5	31.12. 20X6	31.12. 20X7	31.12. 20X8	
100,00	20X3	33,33	66,67							
100,00	20X4	25,00	50,00	75,00						
100,00	20X5	20,00	40,00	60,00	80,00					
100,00	20X6	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00				
100,00	20X7	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00	100,00			
100,00	20X8	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00	100,00	100,00		
Summe Schuld		138,33	276,67	315,00	320,00	300,00	200,00	100,00	0,00	
Gezahlte Aufstockungsleistungen		0,00	0,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	
Laufender Dienstzeitaufwand		138,33	138,33	138,33	105,00	80,00	0,00	0,00	0,00	

Aufgrund von Rundungen können sich bei den Summenbildungen geringfügige Abweichungen ergeben.

Die Schuld zum Ende einer Berichtsperiode ergibt sich für diese Fallvariante jeweils genau in Höhe der noch zur Zahlung ausstehenden Aufstockungsleistungen, soweit sie bezogen auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt linear ratierlich erdient sind (sog. degressiver m-/n-tel Barwert).



Anlage 2

Beispiel zur Ansammlung der Schuld (*liability*) und deren Abbau, wenn Aufstockungsleistungen erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar werden

Fallvariante b1) Die Gesamtheit der Aufstockungsleistungen stellt einen zusammenhängenden Leistungsbaustein dar und der Abbau der Schuld (*liability*) erfolgt durch die Zahlung der Aufstockungsleistungen (zu Tz. 38 – 39 des Anwendungshinweises)

Es gelten die gleichen Ausgangsbedingungen wie zu **Anlage 1** dargestellt.

Die Ansammlung und der Abbau der Schuld (*liability*) stellen sich wie folgt dar, wobei

- versicherungsmathematische und abzinsungstechnische Aspekte unberücksichtigt bleiben und
- die Auszahlung der Aufstockungsleistungen jeweils zum Ende einer Berichtsperiode erfolgt.

Aufstockungsleistung	fällig zum Ende der Berichtsperiode:	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode							
		Zeitraum vor ATZ		Aktivphase			Passivphase		
		31.12. 20X1	31.12. 20X2	31.12. 20X3	31.12. 20X4	31.12. 20X5	31.12. 20X6	31.12. 20X7	31.12. 20X8
100,00	20X3								
100,00	20X4								
100,00	20X5								
100,00	20X6	120,00	240,00	260,00	280,00	300,00	200,00	100,00	
100,00	20X7								
100,00	20X8								
Summe Schuld		120,00	240,00	260,00	280,00	300,00	200,00	100,00	0,00
Gezahlte Aufstockungsleistungen		0,00	0,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00
Laufender Dienstzeitaufwand		120,00	120,00	120,00	120,00	120,00	0,00	0,00	0,00

Erläuterung:

Die Höhe der auszuweisenden Schuld (*liability*) und der einzelnen Aufwandsbestandteile für die jeweiligen Berichtsperioden sind wie folgt zu ermitteln: ausgehend von dem Leistungsbaustein in Höhe von 600,00 GE für die insgesamt vereinbarten Aufstockungen (20X3 bis 20X8) und einer linear-gleichverteilten Zuordnung dieses Leistungsbausteins zu den Ansammlungsperioden 20X1 bis 20X5 in Höhe von 120,00 GE bestimmt sich der laufende Dienstzeitaufwand jeweils auf der Grundlage

- des maximal ausfinanzierten Betrags für die nächste anstehende Zahlung sowie
- ergänzender Auffüllung auf den der Periode zuzurechnenden, anteiligen Leistungsbaustein auf Grundlage der nachfolgenden Zahlungen.

Der laufende Dienstzeitaufwand beispielsweise für die Periode 20X1 ergibt sich somit wie folgt:

- nächste anstehende Auszahlung in Höhe von 100,00 GE zum 31.12.20X3,



- zuzüglich der noch verbleibenden Differenz zum der Periode 20X1 zuzurechnenden, anteiligen Leistungsbaustein in Höhe von 120,00 GE = 20,00 GE (oder 1/5 des nächsten auszahlenden Aufstockungsbetrags zum 31.12.20X4 in Höhe von 100,00 GE).

Im Einzelnen stellt sich die Berechnung wie folgt dar:

Aufstockungsleistung	fällig zum Ende der Berichtsperiode	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode															
		Zeitraum vor ATZ				Aktivphase						Passivphase					
		31.12.20X1		31.12.20X2		31.12.20X3		31.12.20X4		31.12.20X5		31.12.20X6		31.12.20X7		31.12.20X8	
		Anteil	Betrag	Anteil	Betrag	Anteil	Betrag	Anteil	Betrag	Anteil	Betrag	Anteil	Betrag	Anteil	Betrag	Anteil	Betrag
100,00	3	5/5	100,00	5/5	100,00												
100,00	4	1/5	20,00	5/5	100,00	5/5	100,00										
100,00	5			2/5	40,00	5/5	100,00	5/5	100,00								
100,00	6					3/5	60,00	5/5	100,00	5/5	100,00						
100,00	7							4/5	80,00	5/5	100,00	5/5	100,00				
100,00	8									5/5	100,00	5/5	100,00	5/5	100,00		
Summe Schuld			120,00		240,00		260,00		280,00		300,00		200,00		100,00		0,00



Anlage 3

Beispiel zur Ansammlung der Schuld (*liability*) und deren Abbau, wenn Aufstockungsleistungen erst mit störfallfreiem Ableisten der ATZ unverfallbar werden

Fallvariante b2) Die einzelnen Aufstockungsleistungen stellen eigenständige Leistungsbausteine dar und der Abbau der Schuld (*liability*) erfolgt durch die Leistung der Aufstockungszahlungen jeweils nur bis zur Höhe bereits angesamelter Schuldbeträge
(zu Tz. 40 – 41 des Anwendungshinweises)

Es gelten die gleichen Ausgangsbedingungen wie zu **Anlage 1** dargestellt.

Die Ansammlung und der Abbau der Schuld (*liability*) stellen sich wie folgt dar, wobei

- versicherungsmathematische und abzinsungstechnische Aspekte unberücksichtigt bleiben und
- die Auszahlung der Aufstockungsleistungen jeweils zum Ende einer Berichtsperiode erfolgt.

Aufstockungsleistung	fällig zum Ende der Berichtsperiode:	Ansammlung (kum.) per Ende Berichtsperiode							
		Zeitraum vor ATZ		Aktivphase			Passivphase		
		31.12. 20X1	31.12. 20X2	31.12. 20X3	31.12. 20X4	31.12. 20X5	31.12. 20X6	31.12. 20X7	31.12. 20X8
100,00	20X3	20,00	40,00						
100,00	20X4	20,00	40,00	60,00					
100,00	20X5	20,00	40,00	60,00	80,00				
100,00	20X6	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00			
100,00	20X7	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00	100,00		
100,00	20X8	20,00	40,00	60,00	80,00	100,00	100,00	100,00	
Summe Schuld (A)		120,00	240,00	300,00	320,00	300,00	200,00	100,00	0,00
Gezahlte Aufstockungsleistungen		0,00	0,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00	-100,00
Laufender Dienstzeitaufwand		120,00	120,00	120,00	120,00	120,00	0,00	0,00	0,00
Gesamtbetrag der Auszahlung (kum.)		0,00	0,00	100,00	200,00	300,00	400,00	500,00	600,00
./.. Anteil der Auszahlung (kum.), für den bereits Aufwand (kum.) erfasst wurde*		0,00	0,00	60,00	160,00	300,00	400,00	500,00	600,00
Summe Aktivum (B)		0,00	0,00	40,00	40,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Nettobetrag** (A - B)		120,00	240,00	260,00	280,00	300,00	200,00	100,00	0,00

* Diese Angabe bezieht sich jeweils auf den kumulierten Aufwand in Bezug auf die Aufstockungsleistungen einzelner ATZ-Perioden, für die eine Auszahlung der Aufstockungsleistung bereits erfolgt ist.

Beispiel: Der Anteil der Auszahlungen, für den per 31.12.20X4 bereits Aufwand in Höhe von 160,00 GE erfasst ist, bezieht sich auf den bis zu diesem Zeitpunkt erfassten Aufwand hinsichtlich der zu diesem Zeitpunkt bereits geleisteten Aufstockungs-



zahlungen betreffend die Berichtsperioden 20X3 und 20X4; die zugehörigen Aufstockungsleistungen in Höhe von jeweils 100,00 GE wurden am 31.12.20X3 bzw. am 31.12.20X4 gezahlt. Für diese Aufstockungsleistungen betreffend die Berichtsperioden 20X3 und 20X4 wurde der Aufwand bis zum 31.12.20X4 in Höhe von 160,00 GE erfasst, der sich wie folgt zusammensetzt:

- (1) für die Aufstockungsleistung, die zum Ende der dritten Ansammlungsperiode am 31.12.20X3 ausgezahlt wird:
 - 3 x 20,00 GE, die als Aufwand bis zur Auszahlung erfasst werden,
 - 1 x 20,00 GE, um die der mit Auszahlung der Aufstockungsleistung am Ende der Periode 20X3 gebildete Aktivposten in Höhe von GE 40,00 (Vorauszahlung auf künftig noch zu erbringende Arbeitsleistung) während der Periode 20X4 aufwandswirksam vermindert wird, da die Arbeitsleistung planmäßig erbracht wird (der Aktivposten ist nicht verzinslich),
- (2) für die Aufstockungsleistung, die zum Ende der vierten Ansammlungsperiode am 31.12.20X4 ausgezahlt wird:
 - 4 x 20,00 GE, die als Aufwand bis zur Auszahlung erfasst werden.

Bisher erfasster Aufwand für die Aufstockungen betreffend die Periode 20X5 (Aktivphase) und für alle Perioden der Passivphase bleiben hier unberücksichtigt, da die Aufstockungen für diese Perioden per 31.12.20X4 noch nicht gezahlt wurden.

** Bei diesem 'Nettobetrag' handelt es sich nicht um die Nettoschuld aus anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer i.S.v. IAS 19.153 ff. (2011) i.V.m. IAS 19.58 (2011), da die Vorauszahlungen kein Planvermögen i.S.v. IAS 19.8 darstellen; der Nettobetrag wird lediglich zu Informationszwecken angegeben.

Die Schuld zum Ende einer Berichtsperiode ergibt sich für diese Fallvariante jeweils genau in Höhe der noch zur Zahlung ausstehenden Aufstockungsleistungen, soweit sie bezogen auf das Ende der Aktivphase linear ratierlich verdient sind (sog. m-/n-tel Barwert).