

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Rechnungslegung über Altersteilzeitvereinbarungen
nach deutschem und österreichischem Recht sowie
nach den IAS/IFRS“

Verfasserin

Christine Therese Wagner

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 157
Diplomstudium Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto Altenburger

Inhalt

Tabellenverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Ziel und Aufbau der Arbeit	3
2. Arbeitsrechtliche Grundlagen von Altersteilzeitvereinbarungen	5
2.1. Definitionen für grundlegende Begriffe	5
2.2. Altersteilzeitvereinbarungen im deutschen Altersteilzeitgesetz	8
2.2.1. Definitionen für Begriffe im deutschen Altersteilzeitgesetz	8
2.2.2. Begünstigte Arbeitnehmer	11
2.2.3. Leistungen an den Arbeitgeber	13
2.2.3.1. Voraussetzungen für den Anspruch	13
2.2.3.2. Gewährte Leistungen	16
2.2.4. Modelle von Altersteilzeitvereinbarungen	16
2.2.4.1. Kontinuierliches Modell	16
2.2.4.2. Blockmodell	17
2.3. Altersteilzeitvereinbarungen im österreichischen Arbeitslosenversicherungsgesetz	18
2.3.1. Definitionen für Begriffe im österreichischen Arbeitslosenversicherungsgesetz	18
2.3.2. Begünstigte Arbeitnehmer	21
2.3.3. Leistungen an den Arbeitgeber	23
2.3.3.1. Voraussetzungen für den Anspruch	23
2.3.3.2. Gewährte Leistungen	25
2.3.4. Modelle von Altersteilzeitvereinbarungen	28
2.3.4.1. Kontinuierliches Modell	28
2.3.4.2. Blockmodell	29

2.4.	Gegenüberstellung der arbeitsrechtlichen Grundlagen	30
3.	Rechnungslegung über Altersteilzeitvereinbarungen nach deutschem Recht...	33
3.1.	Anwendbare Regelungen	33
3.2.	Kontinuierliches Modell.....	34
3.2.1.	Ansatz.....	34
3.2.2.	Bewertung.....	35
3.2.3.	Ausweis und Angaben	37
3.3.	Blockmodell	38
3.3.1.	Ansatz.....	38
3.3.2.	Bewertung.....	40
3.3.3.	Ausweis und Angaben	42
4.	Rechnungslegung über Altersteilzeitvereinbarungen nach österreichischem Recht.....	43
4.1.	Anwendbare Regelungen	43
4.2.	Kontinuierliches Modell.....	44
4.2.1.	Ansatz.....	44
4.2.2.	Bewertung.....	46
4.2.3.	Ausweis und Angaben	48
4.3.	Blockmodell	49
4.3.1.	Ansatz.....	49
4.3.2.	Bewertung.....	51
4.3.3.	Ausweis und Angaben	53
5.	Rechnungslegung über Altersteilzeitvereinbarungen nach den IAS/IFRS.....	57
5.1.	Anwendbare Regelungen	57
5.2.	Kontinuierliches Modell.....	58
5.2.1.	Ansatz.....	58
5.2.2.	Bewertung.....	62
5.2.3.	Ausweis und Angaben	64

5.3. Blockmodell	65
5.3.1. Ansatz.....	65
5.3.2. Bewertung.....	68
5.3.3. Ausweis und Angaben	70
6. Zusammenfassung.....	71
6.1. Gegenüberstellung der Regelungen zur Rechnungslegung	71
6.2. Schlussbetrachtung	74
Literaturverzeichnis	77
Anhang - Zusammenfassung.....	87
Anhang - Lebenslauf	88

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Gegenüberstellung der arbeitsrechtlichen Grundlagen.....	30
Tabelle 2: Gegenüberstellung der Regelungen zur Rechnungslegung.....	71

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AMS	Arbeitsmarktservice
AngG	Angestelltengesetz
Anm.	Anmerkung
APG	Allgemeine Pensionsgesetz
AltTZG	Altersteilzeitgesetz
AIVG	Arbeitslosenversicherungsgesetz
Art.	Artikel
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsrecht
ATZ	Altersteilzeit
BA	Bundesagentur für Arbeit
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
BM	Blockmodell
BMSVG	Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
dt.	deutsche
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
et al.	et alii / et aliae / et alia (und andere)
evtl.	eventuell
f.	folgende
ff.	fortfolgende
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
HGB	Handelsgesetzbuch
hM	herrschende Meinung
IAS	International Accounting Standards
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

IFRS	International Financial Reporting Standards
i.V.m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
KM	Kontinuierliches Modell
lit.	littera (Buchstabe)
lt	laut
max.	maximal
mind.	Mindestens
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
od.	oder
Rn.	Randnummer
S.	Seite
SGB VI	Sozialgesetzbuch Sechstes Buch
sog.	sogenannte
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
v.a.	vor allem
Vgl.	Vergleich
VO	Verordnung
vH	von Hundert
z.B.	zum Beispiel
zw.	zwischen

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Altersteilzeit ist eine Abwandlung von Teilzeitvereinbarungen und sieht eine Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber zur Teilzeitbeschäftigung vor. Charakteristisch für diese Art der Teilzeit sind die verkürzte Arbeitszeit und das Teilzeitentgelt, welches vom Arbeitgeber zusätzlich aufgestockt wird. Die Altersteilzeitvereinbarung wird prinzipiell mit Hilfe von zwei Modellen gestaltet – das Kontinuierliche Modell und das Blockmodell. Die Vorschriften zur Bildung von Altersteilzeitvereinbarungen sind in Österreich im Arbeitslosenversicherungsgesetz und in Deutschland im Altersteilzeitgesetz geregelt.

Im Jahre 2000 wurden in Österreich die Regelungen bzgl. Altersteilzeitvereinbarungen im Arbeitslosenversicherungsgesetz eingeführt, um die kontinuierliche Erhöhung des gesetzlichen Frühpensionsalters abzumildern. Die ersten Änderungen der Vorschriften und die einhergehende Verschärfung der Voraussetzungen für Altersteilzeitvereinbarungen wurden 2004 verabschiedet. Grund dafür waren die ansteigenden Kosten und die hohe Nachfrage.¹ Der demographische Wandel der Gesellschaft fördert in Österreich die Einschränkung der Gewährung von Altersteilzeitvereinbarungen und der Förderungen des Arbeitsmarktservice. Am 28. März 2012 wurde im Nationalrat das 2. Stabilitätsgesetz 2012 beschlossen. Dieses enthält Neuerungen hinsichtlich der arbeitsrechtlichen Aspekte von Altersteilzeit.² Im Zuge dessen wurde im Vorfeld eine Abschaffung des Blockmodells diskutiert, welche dann jedoch mit Einschränkungen bei der Förderung beibehalten wurde.³

In Deutschland wurde das Altersteilzeitgesetz im Jahr 1996 mit dem Ziel eingeführt, die damals vorherrschende Frühpensionierung von Arbeitnehmer anzuhalten. Dadurch wurde die Entlastung der gesetzlichen Arbeitslosen- und Rentenversicherung gewährleistet.⁴ Generell verfolgt das Altersteilzeitgesetz den Grundsatz, älteren Arbeitnehmern zu einem fließenden Übergang in die Pension zu verhelfen.⁵ Dieses

¹ Vgl. *Die Presse* (2012a).

² Vgl. *Österreichischer Nationalrat* (2012), S. 45.

³ Vgl. *Die Presse* (2012b).

⁴ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 214.

⁵ Vgl. § 1 Abs. 1 AltTZG.

Subventionierungsgesetz regelt, wie im österreichischen Arbeitslosenversicherungsgesetz, die Beziehung zwischen Arbeitgeber und Bundesagentur für Arbeit.

Die Leistung einer Förderung durch die Bundesagentur für Arbeit zur Inanspruchnahme von Altersteilzeitvereinbarungen sollte den Arbeitsmarkt entlasten und neue Arbeitsplätze schaffen. Heute liegt der Fokus zur Förderung ältere Arbeitnehmer und die damit einhergehende Verkürzung der Pensionszeiten. Dadurch wurde die Förderungsfrist nicht verlängert. Dies erklärt sich vor allem durch den steigenden Bedarf an qualifiziertem Personal und den demographischen Wandel.⁶

Altersteilzeitvereinbarungen werden in der Privatwirtschaft häufig in Anspruch genommen. Im Mai 2012 waren in Österreich 17.243 Arbeitnehmer bei dem Arbeitsmarktservice als Arbeitnehmer in Altersteilzeit gemeldet. Im Gegensatz zum Öffentlichen Dienst, in welchem keine neuen Altersteilzeitvereinbarungen abgeschlossen werden dürfen.⁷ Auch in Deutschland ist trotz der Streichung der Förderung die Altersteilzeit beliebt. Unternehmen haben vor dem Wegfall auf die Förderung freiwillig verzichtet, um durch diese Maßnahmen eine sozialverträgliche Auswechslung von Personal zu gewährleisten.⁸

Die verschiedenen sozialpolitischen und arbeitsrechtlichen Aspekte waren ausschlaggebend für die Fragestellung, wie das Zusammenspiel von Arbeitsrecht und Rechnungslegung funktioniert. Neben der grundsätzlichen Frage, wie Altersteilzeitvereinbarungen bilanziell berücksichtigt werden können, ist darüber hinaus zu klären, welche Auswirkungen die arbeitsrechtlichen Änderungen auf die Rechnungslegung haben. Da prinzipiell die deutschen Rechnungslegungsauslegungen einen Einfluss auf die österreichischen Auslegungen haben, sollen in der vorliegenden Diplomarbeit die deutschen Vorschriften ebenfalls untersucht werden. Im Zuge der internationalen Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen ist auch der Frage nachzugehen, wie die Rechnungslegung nach den IAS/IFRS erfolgt.

⁶ Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 25 f.

⁷ Vgl. *Die Presse* (2012a).

⁸ Vgl. *Welt Online* (2011).

1.2. Ziel und Aufbau der Arbeit

Im Zuge dieser Diplomarbeit soll ein Überblick über die bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen gegeben werden. Aufgrund der ausführlichen Behandlung im deutschen Recht und in der sich darauf beziehenden Fachliteratur werden die deutschen Rechtsvorschriften vor den österreichischen Regelungen ausgearbeitet. Im Rahmen dieser Diplomarbeit werden Altersteilzeitvereinbarungen im Zusammenhang mit den Sonderformen der Pension z.B. Korridor pension sowie den Ausgestaltungen von Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen von Kollektivverträgen bzw. Betriebsvereinbarungen und den arbeitsrechtlichen Problemen, z.B. durch die vorzeitige Beendigung, nicht behandelt.

Die vorliegende Diplomarbeit ist in zwei Themenbereiche unterteilt. In dem ersten Teil wird das Arbeitsrecht behandelt und somit der Einstieg in das Themengebiet Altersteilzeit gewährleistet. In diesem Kapitel werden die arbeitsrechtlichen Begriffe definiert, welche im deutschen und im österreichischen Recht verwendet werden. Danach werden die länderspezifischen Begriffe erläutert. Darüber hinaus werden die Voraussetzungen erklärt, welche die Arbeitnehmer erfüllen müssen, um Altersteilzeitvereinbarungen in Anspruch nehmen können. Im Anschluss wird dargelegt unter welchen Gegebenheiten eine Förderung an den Arbeitgeber geleistet wird und wie hoch diese ausfällt. Zudem wird auf die Spezifika der verschiedenen Modelle der Altersteilzeit eingegangen. Am Ende dieses Themenbereichs sind die wichtigsten arbeitsrechtlichen Merkmale mit Hilfe einer tabellarischen Gegenüberstellung zusammen gefasst.

In dem zweiten Themenbereich wird die Rechnungslegung nach dem deutschen und dem österreichischen Recht sowie nach den IAS/IFRS erläutert. Jedes Rechnungskapitel ist in drei Teile untergliedert. In jedem der Rechnungskapitel werden die grundlegenden Regelungen sowie das Kontinuierliche Modell und das Blockmodell untersucht. In den beiden Modellen werden der Ansatz, die Bewertung, der Ausweis und die Angaben, welche im Rahmen des Jahresabschlusses getätigt werden müssen, herausgearbeitet.

Im abschließenden Kapitel werden die wichtigsten Merkmale der Rechnungslegung tabellarisch dargestellt. Zudem wird im Rahmen der Schlussbetrachtung eine Zusammenfassung der Diplomarbeit sowie eine kritische Auseinandersetzung mit den Erkenntnissen der vorliegenden Diplomarbeit gegeben.

2. Arbeitsrechtliche Grundlagen von Altersteilzeitvereinbarungen

2.1. Definitionen für grundlegende Begriffe

Im Zusammenhang mit Altersteilzeitvereinbarungen werden im deutschen und im österreichischen Arbeitsrecht verschiedene Begriffe verwendet, welche grundsätzlich ähnlich definiert werden. Jedoch unterscheiden sie sich in manchen Fällen geringfügig in den Definitionen bzw. in den Bezeichnungen. Im Folgenden sind die wichtigsten Begriffe erklärt, welche in den beiden Rechtsgebieten gleichbedeutend verwendet werden.

Altersteilzeit

Altersteilzeit ist eine spezielle Form der Teilzeit. Im Rahmen dieser wird unter den Voraussetzungen des deutschen Altersteilzeitgesetzes⁹ (im Folgenden: AltTZG) bzw. des österreichischen Arbeitslosenversicherungsgesetz¹⁰ (im Folgenden: AIVG) die Arbeitszeit bis zum Renten- bzw. Pensionsantritt reduziert. Verträge zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bezüglich dieser Art der Teilzeit werden Altersteilzeitvereinbarungen genannt.

Altersteilzeitvereinbarungen

Gesetzlich werden Altersteilzeitvereinbarungen im AltTZG bzw. AIVG geregelt. Ein Altersteilzeitverhältnis wird vertraglich zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber vereinbart. In Folge dessen wird das bestehende Beschäftigungsverhältnis in einen Teilzeitarbeitsvertrag umgewandelt. Grundsätzlich besteht eine Ausgestaltungsfreiheit für den Vertrag. Beschränkt werden Altersteilzeitverträge durch die gesetzlichen Vorschriften.¹¹ In Deutschland besteht im Falle eines Abschlusses einer Altersteilzeitvereinbarung, welche gegen eines dieser Gesetze bzw. Rechtsvorschriften verstößt, keine Altersteilzeit gem. AltTZG. Daraus folgend sind keine Ansprüche auf Leistungen der Bundesagentur für Arbeit (im Folgenden: BA) vorhanden. Unabhängig davon hat der Arbeitnehmer bei einem Verstoß der Vorschriften keinen Anspruch auf die vorgezogene Altersrente.¹² In Österreich ist dies analog gültig. Daraus

⁹ Altersteilzeitgesetz vom 23.7.1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt geändert am 12.4.2012 (BGBl. I S. 579).

¹⁰ Arbeitslosenversicherungsgesetz vom 22.12.1977 (BGBl. Nr. 609/1977), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012).

¹¹ Vgl. Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz (2011), S. 27, sowie Marek (2010), S. 1.

¹² Vgl. Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz (2011), S. 27.

folgend liegt bei Nichteinhaltung der Vorschriften keine Altersteilzeitvereinbarung vor bzw. wird keine Förderung vom Arbeitsmarktservice (im Folgenden: AMS) geleistet.¹³

Kontinuierliches Modell

Im AltTZG und im AIVG sind zwei Formen der Ausgestaltung von Altersteilzeitvereinbarungen beschrieben. Eines davon ist das Kontinuierliche Modell. Im Rahmen dessen wird die der Altersteilzeitvereinbarung zugrundegelegte Arbeitszeit pro Woche im Vertragszeitraum verkürzt. Das Ausmaß der Verkürzung ist in jedem Land unterschiedlich vorgeschrieben. Weitere arbeitsrechtliche Ausführungen finden sich im Kapitel 2.2.4.1. und im Kapitel 2.3.4.1.

Blockmodell

Charakteristisch für dieses Modell ist die Unterteilung in Arbeits- und Freistellungsphase, welche die gleiche Dauer haben. In der Arbeitsphase wird die vereinbarte Arbeitsleistung im vollen Ausmaß geleistet. Während der Freistellungsphase wird das Entgelt der Arbeitsphase fortgezahlt.¹⁴ Die Dauer des Blockmodells ist in Deutschland und in Österreich unterschiedlich zeitlich begrenzt. Weitere arbeitsrechtliche Ausführungen finden sich im Kapitel 2.2.4.2. und im Kapitel 2.3.4.2.

Regelarbeitsentgelt / Bruttoentgelt

Dies ist das Gehalt, welches im Zuge der Altersteilzeit an den Arbeitnehmer monatlich ausgezahlt wird. In Deutschland wird dieses Gehalt als Regularbeitsentgelt bezeichnet. Bruttoentgelt ist die Bezeichnung in Österreich. Weitere arbeitsrechtliche Ausführungen finden sich im Kapitel 2.2.1. und im Kapitel 2.3.1.

Aufstockungsbetrag / Lohnausgleich

Der Begriff Aufstockungsbetrag ist in Deutschland gebräuchlich, während in Österreich Lohnausgleich verwendet wird. Dieser Betrag wird zusätzlich zum Regularbeitsentgelt bzw. Bruttoentgelt vom Arbeitgeber geleistet. Eine Mindesthöhe ist gesetzlich vorgeschrieben. Eine Rückerstattung durch die BA bzw. dem AMS ist möglich. Grundsätzlich kann der Arbeitgeber höhere Aufstockungsbeträge als vom

¹³ Vgl. Marek (2010), S. 15.

¹⁴ Vgl. Rittweger (2011a), Rn. 2.

Gesetzgeber gefordert leisten.¹⁵ Weitere arbeitsrechtliche Ausführungen finden sich im Kapitel 2.2.1. und im Kapitel 2.3.1.

Erfüllungsrückstand

Im Rahmen des Blockmodells wird in der Arbeitsphase ein Wertguthaben aufgebaut, welches in der Freistellungsphase kontinuierlich abgebaut wird. Der Erfüllungsrückstand besteht aus dem Regelarbeitsentgelt bzw. Bruttoentgelt und dem Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich.¹⁶

Störfall

Als solcher werden die Fälle einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Rahmen der Altersteilzeit bezeichnet. Eine vorzeitige Beendigung kann die Kündigung seitens des Arbeitnehmers bzw. des Arbeitgebers oder der Eintritt des Todes des Arbeitnehmers sein. Im kontinuierlichen Modell hat ein vorzeitiger Austritt aus dem Arbeitsverhältnis und dem einhergehenden Abbruch des Altersteilzeitverhältnisses keine Auswirkungen auf mögliche Nachzahlungen.¹⁷ Tritt der Störfall im Rahmen des Blockmodells ein, ist abzuklären, wie die schon erbrachte Arbeitsleistung abgegolten werden muss, v.a. wenn der Störfall in der Freistellungsphase eintritt. In diesem Fall wurde schon die volle Arbeitsleistung erbracht und ein unverfallbarer Erfüllungsrückstand aufgebaut, welcher im Rahmen der Freistellungsphase abgebaut werden sollte. Die Abwicklung von Störfällen ist grundsätzlich tarifvertraglich bzw. kollektivvertraglich geregelt.¹⁸ Grundsätzlich wird der Erfüllungsrückstand bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses dem Arbeitnehmer oder im Falle eines Todesfalls, den Erben, ausbezahlt. Jedoch ist der Aufstockungsbetrag nicht Teil der Auszahlung, sondern nur das unverfallbare Wertguthaben.¹⁹ Im Falle eines Störfalles in Österreich regelt der betreffende Kollektivvertrag bzw. der jeweilige Altersteilzeitvereinbarung die Auszahlung des Lohnausgleichs. Generell wird der Erfüllungsrückstand reduziert um den Lohnausgleich ausbezahlt.²⁰

¹⁵ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 215, sowie *Marek* (2012), S. 23.

¹⁶ Vgl. *Rittweger* (2011a), Rn. 2.

¹⁷ Vgl. *Rolfs* (2012e), Rn. 10.

¹⁸ Vgl. *Rittweger* (2011d), Rn. 22 und Rn. 23.

¹⁹ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 650.

²⁰ Vgl. *WKO.at* (2011), Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Im Gegensatz zu Störfällen sind Störungen Ereignisse, die verhindern, dass die Altersteilzeitvereinbarung wie vereinbart umgesetzt werden kann, z.B. durch Krankheit.²¹

2.2. Altersteilzeitvereinbarungen im deutschen Altersteilzeitgesetz

2.2.1. Definitionen für Begriffe im deutschen Altersteilzeitgesetz

Im Rahmen des deutschen Arbeitsrechtes werden Begriffe verwendet, welche einerseits im österreichischen Recht nicht bekannt sind oder andererseits abweichend geregelt werden, z.B. der Aufstockungsbetrag.

Altersrente

Der Anspruch für Altersrente besteht grundsätzlich ab der Erreichung der Regelaltersgrenze. Diese wird mit der Vollendung des 67. Lebensjahres und der allgemeinen Wartezeit von 60 Beitragsmonaten erlangt. Verfügt bei der Beantragung der Altersrente ein Arbeitnehmer in seinem 67. Lebensjahr nicht über die erforderlich allgemeine Wartezeit, dann besteht die Möglichkeit für eine Beantragung zusätzliche Beiträge zu leisten.²² Für Arbeitnehmer mit langjährigen Versicherungszeiten gem. § 36 Sozialgesetzbuch Sechstes Buch²³ (im Folgenden: SBG VI) wird ein Antrag auf Altersrente gestattet, wenn sie das 63. Lebensjahr vollendet haben und 35 Beitragsjahre vorweisen können.²⁴ Jedoch besteht für die älteren Arbeitnehmer anschließend an die Altersteilzeit die Möglichkeit die Altersrente nach Altersteilzeit in Anspruch zu nehmen.²⁵ Das AltTZG definiert älter Arbeitnehmer als Arbeitnehmer, welche das 55. Lebensjahr vollendet haben.²⁶

Altersrente nach Altersteilzeit

Laut § 237 SBG VI wird eine vorgezogene Altersrente, sog. Altersrente nach Altersteilzeit, gewährt, wenn der Arbeitnehmer vor dem 1.1.1952 geboren wurde und das 60. Lebensjahr vollendet hat. Zudem muss die Altersteilzeit mindestens

²¹ Vgl. *Rittweger* (2011d), Rn. 1.

²² Vgl. *Plagemann / Winterhoff* (2009), Rn. 18 i.V.m. § 35 SBG VI.

²³ Sozialgesetzbuch Sechstes Buch – Gesetzliche Rentenversicherung vom 18.12.1989 (BGBl. I S. 2261, 1990 I S. 1337), zuletzt geändert am 22.6.2011 (BGBl. I S. 1202).

²⁴ Vgl. *Plagemann / Winterhoff* (2009), Rn. 19.

²⁵ Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 27.

²⁶ Vgl. *Rittweger* (2011a), Rn. 3.

24 Monate betragen, der Arbeitnehmer muss in den letzten zehn Jahren mindestens acht Beitragsjahre im Rahmen einer versicherungspflichtigen Beschäftigung erworben haben und die Wartezeit auf Altersrente von 15 Jahre erfüllen.²⁷ Eine Altersteilzeitvereinbarung darf maximal bis zum Beginn des Anspruches auf vorgezogene Altersrente dauern. Die Altersteilzeit liegt bei einem Rentenbeginn unter bestimmten Voraussetzungen auch vor, wenn die Maximaldauer von 24 Monaten gem. § 237 Abs. 1 SGB VI nicht eingehalten wird.²⁸ Die Dauer von Altersteilzeitvereinbarungen ist durch das Erreichen der Regelaltersgrenze gem. § 35 SGB VI begrenzt.²⁹

Bei Inanspruchnahme der Altersrente nach Altersteilzeit ergibt für den Arbeitnehmer in einem bestimmten Ausmaß Vorruhestand. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* erläutern, dass dieses Modell sich jedoch von den anderen Vorruhestandsvarianten, z.B. Altersrente für besonders langjährige Versicherte, unterscheidet, da das Beschäftigungsverhältnis aufgrund von Abfindungs- oder Überbrückungsleistungen nicht beendet wird. Der Arbeitnehmer befindet sich somit in einem befristeten Arbeitsverhältnis.³⁰

Arbeitszeit

Die wöchentliche Arbeitszeit im Rahmen der Altersteilzeit basiert auf der vor dem Eintritt in die Altersteilzeitvereinbarung vertragsmäßig vereinbarten wöchentlichen Arbeitszeit. Für die Berechnung der bisherigen wöchentlichen Arbeitszeit ist maximal die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit der letzten 24 Monate heranzuziehen.³¹ Für eine Förderung durch die BA sowie den Erhalt der Steuer- und Beitragsfreihung für Aufstockungsbeträge ist mit dem Eintritt in die Altersteilzeitvereinbarung die vorherige Arbeitszeit pro Woche um die Hälfte zu verkürzen.³²

Regelarbeitsentgelt

Das Regularbeitsentgelt ist gem. AltTZG das sozialversicherungspflichtige Entgelt, welches monatlich vom Arbeitgeber zu entrichten ist. Darüber hinaus ist eine Nichteinhaltung der Bemessungsgrenze des Dritten Buches des

²⁷ Vgl. § 237 Abs. 1 SGB VI.

²⁸ Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 28.

²⁹ Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 28.

³⁰ Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 27 i.V.m. S. 460.

³¹ Vgl. § 6 Abs. 2 AltTZG

³² Vgl. *Rolfs* (2012c), Rn. 7.

Sozialgesetzbuches³³ (im Folgenden: SGB III) nicht erlaubt.³⁴ Als Regelarbeitsentgelt ist grundsätzlich das Bruttoentgelt anzusehen, welches nur laufende Entgeltzahlungen beinhaltet.³⁵ Bestandteile des Regelarbeitsentgelts sind die Grundvergütung und sämtliche monatlichen Zahlungen, z.B. „Zulagen, Prämien, beitragspflichtige Zuschläge, Sachbezüge sowie sonstige geldwerte Vorteile“³⁶. Weihnachts- und Urlaubsgeld, Jahresbonuszahlungen und ähnliche gelegentliche Leistungen sind nicht hinzuzurechnen. Dessen ungeachtet können diese Zahlungen in zwölf Teilen jährlich geleistet werden und erhöhen somit das Regelarbeitsentgelt. Sie werden nicht mehr als Einmalzahlungen angesehen. Dadurch wird auch eine arbeitsrechtliche Aufstockung, welche nicht rückerstattungsfähig ist, verhindert.³⁷ Mehrarbeit ist grundsätzlich nicht dem Regelarbeitsentgelt zuzurechnen. Wird eine Überstundenpauschale geleistet, ist diese jedoch hinzuzurechnen.³⁸ Das Regelarbeitsentgelt ist die Basis für die Berechnung des Aufstockungsbetrags und beinhaltet als solche nur das sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelt.³⁹ Aufgrund dessen besteht die Möglichkeit, dass das Regelarbeitsentgelt gem. § 6 Abs. 1 AltTZG nicht ident mit dem Bruttoarbeitsentgelt ist und niedriger ausfällt.⁴⁰

Die Höhe des Regelarbeitsentgelts wird im AltTZG nicht explizit geregelt. Laut *Rolfs* wird vom AltTZG angenommen, dass es die Hälfte des bislang bezogenen Bruttoentgelts beträgt.⁴¹ Tarifvertraglich können Bestimmungen bezüglich des Regelarbeitsentgelts abgeschlossen werden, welche über die Mindestanforderungen des AltTZG hinaus gehen. Allerdings dürfen vertraglich nie Vereinbarungen beschlossen werden, die eine Unterschreitung der gesetzlichen Anforderungen beinhalten. Gefördert werden von der BA nur die gesetzlich geregelten Mindestanforderungen.⁴²

³³ Sozialgesetzbuch Drittes Buch – Arbeitsförderung vom 24.3.1997 (BGBl. I S. 594), zuletzt geändert am 21.7.2012 (BGBl. I S. 1613).

³⁴ Vgl. § 6 Abs. 1 AltTZG.

³⁵ Vgl. *Rittweger* (2011b), Rn. 6.

³⁶ *Rittweger* (2011b), Rn. 8.

³⁷ Vgl. *Rittweger* (2011b), Rn. 9 und Rn. 9.1.

³⁸ Vgl. *Rittweger* (2011b), Rn. 11 und Rn. 11.1.

³⁹ Vgl. *Rolfs* (2012b), Rn. 1.

⁴⁰ Vgl. *Rolfs* (2012d), Rn. 3.

⁴¹ Vgl. *Rolfs* (2012c), Rn. 8.

⁴² Vgl. *Rittweger* (2011b), Rn. 7.

Wertsicherung

Im AltTZG ist festgeschrieben, dass für das Wertguthaben, welches der Arbeitnehmer im Rahmen des Blockmodells aufbaut, eine Insolvenzversicherung vorhanden sein muss.⁴³ Die Verpflichtung zur Insolvenzversicherung besteht für den Arbeitgeber, wenn das Guthaben den „Dreifachen des Regelarbeitsentgelts nach § 6 Abs. 1 einschließlich des darauf entfallenden Arbeitgeberanteils am Gesamtversicherungsbeitrag übersteigt“⁴⁴. Abzusichern sind die oben genannten Bestandteile ab der erstmaligen Leistung.⁴⁵ Das AltTZG definiert, dass „[b]ilanzielle Rückstellungen sowie zwischen Konzernunternehmen [...] begründete Einstandspflichten“⁴⁶ nicht zur Sicherung anzuwenden sind. Zur Sicherung dürfen nur geeignete Wertpapiere gem. § 234 Bürgerlichen Gesetzbuch⁴⁷ (im Folgenden: BGB) verwendet werden.⁴⁸ Darüber hinaus darf es nicht zur Anrechnung des Wertguthabens an den Aufstockungsbetrag kommen.⁴⁹ Zudem sind die Offenlegungspflichten des Arbeitgebers gegenüber den Arbeitnehmern umzusetzen.⁵⁰

2.2.2. Begünstigte Arbeitnehmer

Altersteilzeitvereinbarungen können nur von einem eingeschränkten Arbeitnehmerkreis eingegangen werden. Das AltTZG definiert die Voraussetzungen für Arbeitnehmer, welche kumulativ auf die Arbeitnehmer zutreffen müssen.⁵¹

Zudem sind für eine Förderung der BA den Bestimmungen des § 2 AltTZG zu entsprechen.⁵² Jedoch sind Förderungen für Altersteilzeitvereinbarungen, welche nach dem 31.12.2009 begonnen wurden, nicht mehr beantragbar.⁵³ Im Folgenden werden die zu erfüllenden Voraussetzungen erläutert.

⁴³ Vgl. § 8a Abs. 1 AltTZG.

⁴⁴ § 8a Abs. 1 AltTZG.

⁴⁵ Vgl. § 8a Abs. 1 AltTZG.

⁴⁶ § 8a Abs. 1 AltTZG.

⁴⁷ Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.08.1896, in der Fassung vom 2.1.2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert am 10.5.2012 (BGBl. I S. 1084).

⁴⁸ Vgl. § 8a Abs. 4 AltTZG.

⁴⁹ Vgl. § 8a Abs. 2 AltTZG.

⁵⁰ Vgl. § 8a Abs. 3 AltTZG.

⁵¹ Vgl. *Rittweger* (2011e), Rn.1 ff.

⁵² Vgl. *Rittweger* (2011e), Rn.1 ff.

⁵³ Vgl. § 1 Abs.2 AltTZG.

Arbeitnehmer

Das AltTZG versteht den Arbeitnehmer als Erwerbstätigen, der in einem persönlich abhängigen Arbeitsverhältnis zu seinem Arbeitgeber steht. Der Arbeitnehmer muss sich in das Unternehmen des Arbeitgebers eingliedern und hat keine Wahlfreiheit bezüglich Ort, Zeit, Dauer und Art der Beschäftigung.⁵⁴

Mindestanspruchsalter

Arbeitnehmer sind berechtigt, eine Altersteilzeitvereinbarung anzutreten, wenn sie das 55. Lebensjahr vollendet haben.⁵⁵ Vor diesem Zeitpunkt dürfen Altersteilzeitvereinbarungen vertraglich abgeschlossen werden. Zudem ist es möglich vorzuarbeiten, um somit ein Wertguthaben zu erstellen, welches dann im Rahmen der Arbeitsphase während der Altersteilzeitvereinbarung aufgelöst werden kann. Für eine Förderung der Altersteilzeit muss diese vor dem 1.1.2010 eingegangen werden. Der Arbeitnehmer muss in diesem Falle bis zum 31.12.2009 das 55. Lebensjahr vollendet haben.⁵⁶

Mindestbeschäftigungsdauer

Der Arbeitnehmer muss „innerhalb der letzten fünf Jahre vor Beginn der Altersteilzeitarbeit mindestens 1.080 Kalendertage in einer versicherungspflichtigen Beschäftigung nach dem SGB III oder nach den Vorschriften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz gestanden haben.“⁵⁷ Dies bedeutet, dass der Arbeitnehmer in einem Zeitraum von fünf Jahren mindestens drei Jahre einer beitragspflichtigen Tätigkeit nachgegangen ist.⁵⁸

Zeiten der Arbeitslosigkeit, in denen ein Anspruch auf Arbeitslosengeld bzw. Arbeitslosenhilfe und dessen Bezug bestanden hat, sind den versicherungspflichtigen Beschäftigungsjahren hinzuzurechnen.⁵⁹ Altersteilzeitvereinbarungen können auch abgeschlossen werden, wenn der Abschluss mit einem Wechsel des Arbeitgebers einher geht. Voraussetzung dafür ist der nahtlose Übergang.⁶⁰

⁵⁴ Vgl. *Rittweger* (2011e), Rn. 2.

⁵⁵ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG.

⁵⁶ Vgl. *Rittweger* (2011e), Rn. 3.

⁵⁷ § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AltTZG.

⁵⁸ Vgl. *Rittweger* (2011e), Rn. 4.

⁵⁹ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AltTZG.

⁶⁰ Vgl. *Rolfs* (2012a), Rn. 2.

Arbeitszeitreduktion

Im AltTZG ist geregelt, dass die Arbeitszeit um die Hälfte der aktuellen wöchentlichen Arbeitszeit reduziert werden muss, um eine Forderung der BA zu erhalten. Die Arbeitszeitreduktion ist Bestandteil einer Altersteilzeitvereinbarung nach dem 14.2.1996 und betrifft den Zeitraum zwischen dem Abschluss über die Altersteilzeitvereinbarung und den Beginn des Anspruches auf Rente wegen Alters. Während der Altersteilzeitvereinbarung geht der Arbeitnehmer gem. dem SGB III einer versicherungspflichtigen Tätigkeit nach.⁶¹ Im AltTZG wird eine Vollzeitbeschäftigung des Arbeitnehmers nicht gefordert.⁶²

Konsequenzen der Nichteinhaltung

Bei einem Verstoß gegen die Vorschriften des AltTZG bzw. gegen ein Gesetz, welches in Verbindung mit dem AltTZG steht, besteht keine Altersteilzeit gem. AltTZG. Aus diesem Grund kann der Arbeitgeber keinen Anspruch auf Ersatzleistungen bei der BA geltend machen. Darüber hinaus hat der Arbeitnehmer keinen Anspruch auf die vorgezogene Altersrente.⁶³

2.2.3. Leistungen an den Arbeitgeber

2.2.3.1. Voraussetzungen für den Anspruch

Altersteilzeitvereinbarungen werden von der BA gefördert, wenn die Arbeitnehmer „ab Vollendung des 55. Lebensjahres spätestens ab 31. Dezember 2009“⁶⁴ in die Altersteilzeit gehen und im Gegenzug ein Arbeitsplatz für einen Arbeitnehmer, welcher sonst arbeitslos wäre, frei wird.⁶⁵ Altersteilzeitvereinbarungen unter den Voraussetzungen des AltTZG sind auch nach dem 31.12.2009 möglich, obwohl diese nicht von der BA gefördert werden.⁶⁶

Die folgenden Voraussetzungen müssen für einen Anspruch des Arbeitgebers zur Rückzahlung durch die BA erfüllt sein:

⁶¹ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 2 AltTZG.

⁶² Vgl. *Rolfs* (2012a), Rn. 7.

⁶³ Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 27.

⁶⁴ § 1 Abs. 2 AltTZG.

⁶⁵ Vgl. § 1 Abs. 2 AltTZG.

⁶⁶ Vgl. § 1 Abs. 3 AltTZG, sowie *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 25.

Aufstockungsbetrag

Der Arbeitgeber stockt infolge einer Vereinbarung, eines Tarifvertrages oder einer Regelung das Regelarbeitsentgelt im Rahmen der Altersteilzeit auf. Der Aufstockungsbetrag beträgt gem. AltTZG 20 Prozent des Regelentgelts. Diese Aufstockung kann zusätzliche Bestandteile des Gehalts beinhalten.⁶⁷ Den Vorschriften wird auch entsprochen, wenn Bestandteile des Entgelts während der Altersteilzeitvereinbarung nicht verkürzt worden und nicht Bestandteil der Aufstockung sind.⁶⁸ Der Aufstockungsbetrag kann aufgrund von Tarifverträgen, Betriebsvereinbarungen oder Einzelverträgen auch höher ausfallen. Bei Altersteilzeitvereinbarungen, die vor dem 31.12.2009 angetreten wurden, ist nur der gesetzliche Mindestaufstockungsbetrag von der BA rückerstattungsfähig. Altersteilzeitvereinbarungen ab dem 1.1.2010 werden nicht mehr durch die BA gefördert. Allerdings sind diese und die geförderten Altersteilzeitvereinbarungen befreit von der Steuer und der Leistung der Sozialversicherungsbeiträge.⁶⁹ Voraussetzung dafür ist die Einhaltung der Bestimmungen des AltTZG.⁷⁰ Zudem dürfen der Teilzeitgehalt und der Aufstockungsbetrag in Summe nicht mehr als 100 Prozent des Gehalts, welches der Arbeitnehmer im Rahmen der Vollzeitbeschäftigung vor der Altersteilzeitvereinbarung verdiente, ausmachen, um steuer- und sozialversicherungsbefreit zu sein.⁷¹ Bei einem Verstoß gegen die Rechtsvorschriften können diese Befreiungen wegfallen.⁷² Im Falle eines Störfalls hat der Arbeitnehmer keinen Anspruch auf Leistung des Aufstockungsbetrages.⁷³

Laut *IDW* ist der Aufstockungsbetrag als Abfindungsleistung anzusehen, da dieser eine Gegenleistung für den vorzeitigen Verlust des Arbeitsplatzes darstellt.⁷⁴ Im Zeitpunkt des Abschlusses des Altersteilzeitvertrages übernimmt daher der Arbeitgeber alle anfallenden Aufstockungsbeträge.⁷⁵ Der Aufstockungsbetrag wird zur Sicherung der Existenz angesehen und somit als Entgelt gem. BGB, obwohl für die Leistung des Aufstockungsbetrages keine zuvor geleistete Arbeit erbracht werden muss.⁷⁶

⁶⁷ Vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a AltTZG.

⁶⁸ Vgl. § 3 Abs. 1a AltTZG.

⁶⁹ Vgl. *Rolfs* (2012d), Rn. 2.

⁷⁰ Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 25.

⁷¹ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 214.

⁷² Vgl. *Nimscholz / Oppermann / Ostrowicz* (2011), S. 27.

⁷³ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 650.

⁷⁴ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 5.

⁷⁵ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651.

⁷⁶ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 650.

Rentenaufstockung

Der Arbeitgeber bezahlt infolge einer Vereinbarung, eines Tarifvertrages oder einer Regelung zusätzliche Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung ein. Diese zusätzlichen Beiträge machen mindestens 80 Prozent des Regelarbeitsentgelts aus. Jedoch sind diese begrenzt durch die Differenz zwischen dem Regelarbeitsentgelt und 90 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze. Diese Differenz kann maximal so hoch sein wie die Beitragsbemessungsgrenze.⁷⁷ Trotz der Leistung von Rentenaufstockungsbeträgen wird der Rentenanspruch des Arbeitnehmers durch die Altersteilzeit verringert. Im Falle eines Weiterführens des ursprünglichen Vollzeitarbeitsvertrages wäre der Anspruch auf die gesetzlichen Rentenzahlungen höher. Demzufolge leisten Arbeitgeber immer öfter Ausgleichszahlungen, um diese Differenz anzugleichen.⁷⁸

Wiederbesetzung

Der Arbeitgeber besetzt die in Folge der Altersteilzeit frei gewordenen Stelle mit einem Arbeitnehmer, welcher die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 AltTZG erfüllt. Nach dieser Bestimmung muss der Arbeitnehmer entweder ein als arbeitslos gemeldeter Arbeitnehmer, ein Bezieher des Arbeitslosengeldes II, ein Arbeitnehmer nach der Absolvierung der erforderlichen Ausbildung oder ein Auszubildender sein.⁷⁹

Arbeitnehmerklausel

Bei übermäßigem Gebrauch von Altersteilzeitvereinbarungen in einem Betrieb greift die Fünf-Prozent-Klausel des § 3 Abs. 1 Nr. 3 AltTZG. Diese soll den Arbeitgeber v.a. kleine Unternehmen und Unternehmen mit einem hohen Anteil an älteren Arbeitnehmern vor dem übermäßigen Gebrauch von Altersteilzeitvereinbarungen bewahren. Die Förderung der BA wird nur für fünf Prozent der Arbeitnehmer geleistet. Übersteigt die Anzahl der Arbeitnehmer, welche in einem Altersteilzeitverhältnis sind diese Grenze, dann muss die Freiwilligkeit der Arbeitnehmer gegeben sein. Die Arbeitnehmer müssen freiwillig zu dem Übertritt in das Altersteilzeitverhältnis

⁷⁷ Vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b AltTZG.

⁷⁸ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 215.

⁷⁹ Vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 2 AltTZG.

zugestimmt haben. Erfolgt dieser auf Druck des Arbeitgebers wird keine Förderung an den Arbeitgeber geleistet.⁸⁰

2.2.3.2. Gewährte Leistungen

Die BA fördert Altersteilzeitvereinbarungen, welche bis spätestens 31.12.2009 begonnen wurden, mit der Rückzahlung des Aufstockungsbetrages und der Rentenaufstockung an den Arbeitgeber. Diese Erstattung der Beträge wird für maximal sechs Jahre gewährt.⁸¹ Die BA zahlt nach § 4 Abs. 1 AltTZG einen Erstattungsbetrag. Dieser besteht aus dem Aufstockungsbetrag, welcher 20 Prozent des Regularbeitsentgelts im Rahmen der Altersteilzeit ausmacht und den zusätzlichen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung unter den Voraussetzungen von § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b AltTZG.⁸² Allerdings wird nur die gesetzliche Mindesthöhe des Aufstockungsbetrages erstattet. Erhält der Arbeitnehmer den gesetzlich verpflichtenden Aufstockungsbetrag nicht, erfolgt keine Förderung durch die BA.⁸³ Die Zusatzbeiträge werden mit denselben Parametern zur Förderung bewertet.⁸⁴ Der Förderungsanspruch besteht bei dem kontinuierlichen Modell und dem Blockmodell ab dem Beginn der Wiederbesetzung.⁸⁵ Jedoch ist zu beachten, dass für eine Förderung die Altersteilzeitvereinbarung vor dem 1.1.2010 angetreten werden musste.⁸⁶

2.2.4. Modelle von Altersteilzeitvereinbarungen

2.2.4.1. Kontinuierliches Modell

Im Rahmen des kontinuierlichen Modells wird die Arbeitszeit gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AltTZG um die Hälfte der zugrundegelegten Wochenarbeitszeit reduziert.⁸⁷ Diese Form der Altersteilzeitvereinbarung ist auch möglich, wenn kein Tarifvertrag vorliegt bzw. der Tarifvertrag keine Vorschriften bzgl. Altersteilzeitvereinbarungen beinhaltet. Im Sinne der kontinuierlichen Verkürzung der Arbeitszeit ist die Halbierung der Arbeitszeit nicht zwingend pro Arbeitstag. Die Form der Reduktion ist

⁸⁰ Vgl. *Rittweger* (2011b), Rn. 59 ff. i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 3 AltTZG.

⁸¹ Vgl. § 4 Abs. 1 AltTZG.

⁸² Vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 1, 2 AltTZG.

⁸³ Vgl. *Rittweger* (2011c), Rn. 2.

⁸⁴ Vgl. *Rittweger* (2011c), Rn. 3.

⁸⁵ Vgl. *Rittweger* (2011c), Rn. 5.

⁸⁶ Vgl. § 1 Abs. 2 AltTZG.

⁸⁷ Vgl. *Schlegel* (2011), Rn. 42.

vereinbar auf wöchentlich zweieinhalb Tage Arbeitszeit oder ein Wechsel von Arbeits- und Freistellungsphasen in wöchentlichen, monatlichen oder halbjährlichen Abständen. Limitiert ist der Zeitraum einer Altersteilzeitvereinbarung mit kontinuierlicher Arbeitszeitreduktion gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AltTZG auf drei Jahre.⁸⁸ Eine Vereinbarung mit einer Arbeitsphase und einer Freistellungsphase, welche jeweils eineinhalb Jahre dauert, ist dem kontinuierlichen Modell zuzurechnen.⁸⁹

2.2.4.2. Blockmodell

Eine Altersteilzeitvereinbarung mit einer Verminderung der Arbeitszeit nach dem Blockmodell ist gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AltTZG nur für bestimmte Vertragsparteien zulässig. Diese unterliegen den Bestimmungen von Tarifverträgen, Betriebsvereinbarungen, Kirchen oder öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften.⁹⁰ Darüber hinaus kann das Blockmodell auch nach den Vorschriften des § 2 Abs. 2 Satz 2 AltTZG bei Betrieben nicht tarifgebundener Arbeitgeber und gem. § 2 Abs. 2 Satz 5 AltTZG bei außertariflichen Angestellten durch Betriebsvereinbarungen oder Individualverträgen angewendet werden.⁹¹

Grundsätzlich beträgt die Dauer einer Altersteilzeitvereinbarung drei Jahre. Jedoch ist eine Verlängerung auf sechs Jahre nach den Bestimmungen des § 2 Abs. 2 Nr. 1 AltTZG erlaubt.⁹² Kennzeichen des Blockmodells ist die Unterteilung der Arbeitszeit in Arbeits- und Freistellungsphase. In der Arbeitsphase wird die volle, der Altersteilzeitvereinbarung zugrundeliegende Arbeitszeit erbracht. Im Rahmen der Freistellungsphase ist der Arbeitnehmer von der Erbringung seiner Arbeitsleistung befreit. Während beider Phasen im Blockmodell wird das monatliche Entgelt vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer geleistet. Dieses besteht aus dem Regelarbeitsentgelt und dem Aufstockungsbetrag.⁹³ Arbeitgeber und Arbeitnehmer setzen bei Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung nach dem Blockmodell voraus, dass nach

⁸⁸ Vgl. *Rolfs* (2012a), Rn. 8.

⁸⁹ Vgl. *Rolfs* (2012a), Rn. 8, sowie *Müller-Glöge* (2009), Rn. 1378.

⁹⁰ Vgl. *Rolfs* (2012a), Rn. 9 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AltTZG.

⁹¹ Vgl. *Rolfs* (2012a), Rn. 10 und 11 i.V.m. § 2 Abs. 2 AltTZG.

⁹² Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AltTZG, sowie *Rolfs* (2012), Rn. 9.

⁹³ Vgl. *Rittweger* (2011a), Rn. 2.

dem Ende der Vereinbarung der Eintritt in die Rente beginnt.⁹⁴ Das Blockmodell wird von der Praxis überwiegend angewendet.⁹⁵

Laut § 2 Abs. 3 AltTZG ist eine Ausdehnung des Zeitraumes einer Altersteilzeitvereinbarung über die geförderten sechs Jahre möglich. Folglich kann die gesamte Arbeitszeit zwischen dem Mindestantrittsalter und der Regelaltersgrenze durch eine Altersteilzeitvereinbarung abgedeckt werden. Grundsätzlich ist im Rahmen dieser verlängerten Altersteilzeitvereinbarung nur das kontinuierliche Modell zulässig. Jedoch ist das Blockmodell gem. den Bestimmungen des § 2 Abs. 2 Nr. 1 AltTZG erlaubt. Eine Förderung durch die BA ist auch in dieser Variante auf sechs Jahre begrenzt.⁹⁶

Erfolgt der Tod des Arbeitnehmers während einer Altersteilzeitvereinbarung nach dem Blockmodell, ist das bis zu diesem Zeitpunkt angesparte Wertguthaben auf den Arbeitszeitkonten an die Erben auszuzahlen.⁹⁷

2.3. Altersteilzeitvereinbarungen im österreichischen Arbeitslosenversicherungsgesetz

2.3.1. Definitionen für Begriffe im österreichischen Arbeitslosenversicherungsgesetz

Die Unterschiede zwischen deutschen und österreichischen Recht werden auch durch eine abweichende Bezeichnung und Definition der arbeitsrechtlichen Begriffe verdeutlicht. Im Folgenden werden die Begriffe nach dem österreichischen Recht erläutert.

Alterspension

Der Anspruch auf Alterspension besteht ab der Vollendung des Regelpensionsalters. Im Zuge der Pensionsharmonisierung wurde das Allgemeinen Pensionsgesetz (im Folgenden: APG)⁹⁸ beschlossen. Das APG regelt die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Alterspension. Diese ist u.a. abhängig von dem Geburtsdatum des

⁹⁴ Vgl. *Schlegel* (2011), Rn. 42.

⁹⁵ Vgl. *Schlegel* (2011), Rn. 42.

⁹⁶ Vgl. *Rolfs* (2012a), Rn. 12.

⁹⁷ Vgl. *Schlegel* (2011), Rn. 90 i.V.m. Rn. 27.

⁹⁸ Allgemeines Pensionsgesetz vom 1.1.2005 (BGBl. I Nr. 142/2004), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012).

Pensionsantragstellers. Ist der Antragsteller vor dem 1.1.1955 geboren, sind die Bestimmungen der Pensionsharmonisierung, außer für Korridor- und Schwerarbeitspension, nicht anzuwenden. Für Antragsteller, welche ab dem 1.1.1955 geboren sind kam es zu bedeutend Neuerungen. Die Regelungen des APG sind vollständig für Berufseinsteiger ab dem 1.1.2005 gültig.⁹⁹

Regelpensionsalter

Das Regelpensionsalter ist gem. APG für alle versicherten Arbeitnehmer, welche nach dem 1.1.1955 geboren wurden, die Vollendung des 65. Lebensjahres.¹⁰⁰ Die fehlende Unterscheidung zwischen Mann und Frau bezüglich des Pensionsantrittsalters entspricht der EG-rechtlichen Erlangung von sozialer Sicherheit durch Gleichbehandlung.¹⁰¹ Laut § 253 ASVG¹⁰² ist das Regelpensionsalter für versicherte Männer 65 Jahre und für versicherte Frauen 60 Jahre.¹⁰³ *Fellner* erläutert, dass das Regelpensionsalter der Frauen sukzessive angehoben wird, damit es im Jahre 2033 einheitlich 65 Jahre beträgt. Diese Anhebung entspricht der EG-Vorgabe zur Garantierung der Gleichbehandlung.¹⁰⁴ Im Rahmen des Arbeitsmarktpakets 2009¹⁰⁵ wurde die schrittweise Anhebung des Regelpensionsalters abgeschafft.¹⁰⁶ Die Richtlinien des APG sind grundsätzlich nicht auf versicherte Personen, die vor dem 1.1.1955 geboren wurden, anzuwenden.¹⁰⁷

Arbeitszeit

Die Arbeitszeit basiert auf der Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers vor dem Eintritt in die Altersteilzeit. Die Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers entsprach im letzten Jahr der gesetzlichen bzw. der kollektivvertraglich vereinbarten Normalarbeitszeit

⁹⁹ Vgl. *Help.gv.at* (2012b), Alterspension.

¹⁰⁰ Vgl. § 4 Abs. 1 APG.

¹⁰¹ Vgl. *Fellner* (2007), Anm. 1.

¹⁰² Allgemeines Sozialversicherungsrecht vom 9.9.1955 (BGBl. Nr. 189/1955), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012).

¹⁰³ Vgl. § 253 Abs. 1 ASVG.

¹⁰⁴ Vgl. *Fellner* (2007), Anm. 1.

¹⁰⁵ Arbeitsmarktpaket 2009 vom 18.8.2009 (BGBl. I Nr. 90/2009).

¹⁰⁶ Vgl. *Geppert* (2010), Kap. 4.11.7.1. Jedoch ist unter *Help.gv.at* (2012b) die stufenweise Anhebung für Frauen, welche ab dem 1.1.1955 geboren wurden, ausgewiesen.

¹⁰⁷ Vgl. § 1 Abs. 3 APG; Für Pensionsanspruchsberechtigte, die vor den 1.1.1955 geboren wurden, gilt die alte Rechtslage. Zudem sind § 4 Abs. 2 und 3, § 7 Z 3 und § 9 APG anzuwenden. Laut § 16 APG gelten für versicherte Personen, die nach dem 31.12.1954 geboren wurden und vor dem 31.12.2004 mindestens ein Versicherungsmonat erworben haben auch die Vorschriften des ASVG, GSVG, FSVG und BSVG. Jedoch nur soweit diese Bestimmungen günstiger für den Anspruchsberechtigten sind.

und wurde maximal zu 40 Prozent unterschritten.¹⁰⁸ Aufgrund dessen können Arbeitnehmer mit Voll- und Teilzeitbeschäftigung Altersteilzeitvereinbarungen in Anspruch nehmen. Arbeitnehmer mit Teilzeitarbeitsverträgen, welche nach dem 31.8.2009 in eine Altersteilzeitvereinbarung eintreten, müssen 60 Prozent der vorgegebenen Normalarbeitszeit leisten. Folglich beträgt die Mindestarbeitszeit von Beschäftigten in Teilzeit 24 Stunden pro Woche.¹⁰⁹ Im Gegensatz dazu durfte bei einer Altersteilzeitvereinbarung, die vor dem 1.9.2009 angetreten wurde, die Teilzeitbeschäftigung nicht unter 80 Prozent liegen.¹¹⁰

Bruttoentgelt

Der Arbeitnehmer bekommt für seine geleistete Arbeit während der Altersteilzeit monatlich das Bruttoentgelt vom Arbeitnehmer. Das Entgelt ist gem. ASVG Geld- und Sachbezüge, welcher der Pflichtversicherte im Rahmen seines Dienstverhältnisses Anspruchsberechtigt ist bzw. erhält.¹¹¹ Das Bruttoentgelt unterliegt etwaige Entgelt-erhöhungen aufgrund von Vereinbarungen gem. Kollektivvertrag oder individueller Vereinbarungen. Eine Meldung bei dem AMS hat zu erfolgen, wenn die individuelle Erhöhung die kollektivvertragliche übersteigt.¹¹² Das Bruttoentgelt ist vom Bruttoeinkommen zu unterscheiden, welches die Summe aus dem Bruttoentgelt und des Lohnausgleichs ist.¹¹³

Lohnausgleich

Der Lohnausgleich entspricht mindestens 50 Prozent der Differenz zwischen den durchschnittlichen Bruttoentgelt der letzten zwölf Monate und dem der verkürzten Arbeitszeit entsprechenden derzeitigen Bruttoentgelt.¹¹⁴ Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, ausschließlich den Mindestbeitrag gem. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG an den Arbeitnehmer zu leisten, sondern kann auch vertraglich einen höheren Betrag als Lohnausgleich vereinbaren. Allerdings ist der Arbeitgeber befugt, den Lohnausgleich auf die Höchstbeitragsgrundlage gem. § 45 ASVG zu begrenzen.¹¹⁵

¹⁰⁸ Vgl. § 27 Abs. 2 Z 2 AIVG.

¹⁰⁹ Vgl. Geppert (2010), Kap. 4.11.7.1.

¹¹⁰ Vgl. Marek (2010), S. 19.

¹¹¹ Vgl. § 49 Abs. 1 ASVG.

¹¹² Vgl. Geppert (2010), Kap. 4.11.7.1.

¹¹³ Vgl. Marek (2010), S. 9.

¹¹⁴ Vgl. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG; siehe auch Geppert (2010), Kap. 4.11.7.1.

¹¹⁵ Vgl. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG i.V.m. Marek (2010), S. 23 f.

Statt eines monetär geleisteten Lohnausgleichs kann auch ein Sachbezug gem. § 49 ASVG vertraglich vereinbart werden.¹¹⁶

Wertsicherung

Im Falle einer Insolvenz des Arbeitgebers kommt es zur Sicherung der offenen Wertguthaben im Rahmen des Blockmodells durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds.¹¹⁷ Das Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz¹¹⁸ (im Folgenden: IESG) regelt, dass die Auszahlung von Arbeitsleistungen, welche vor über einem halben Jahr erbracht wurden, gesichert ist.¹¹⁹ Kollektivvertraglich ist zu regeln, ob der Arbeitnehmer im Insolvenzfall der Lohnausgleich für das ausstehende Wertguthaben zusteht.¹²⁰

2.3.2. Begünstigte Arbeitnehmer

Der Arbeitgeber hat nach dem AIVG für einen begrenzten Personenkreis Anspruch auf Altersteilzeitgeld. Das Altersteilzeitgeld ist eine Förderung vom AMS.¹²¹ Für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit sind die Voraussetzungen des § 27 Abs. 2 AIVG zu erfüllen. Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein:

Mindestanspruchsalter

Laut § 27 Abs. 2 AIVG muss nach maximal sieben Jahren das Regelpensionsalter vollendet sein, um einen Anspruch auf Altersteilzeit zu erlangen.¹²² Aufgrund dessen und dem Regelpensionsalter gem. § 253 ASVG beträgt das Mindestanspruchsalter für Altersteilzeitvereinbarungen für Männer 58 Jahre und für Frauen 53 Jahre.¹²³ Die Arbeitnehmer müssen das vorgeschriebene Mindestanspruchsalter vollendet haben.¹²⁴ Jedoch kam es im Zuge des 2. Stabilitätsgesetzes 2012¹²⁵ zu Änderungen in der Definition vom Mindestanspruchsalter. Im Rahmen des Kontinuierlichen Modells

¹¹⁶ Vgl. Geppert (2010), Kap. 4.11.7.1.

¹¹⁷ Vgl. Marek (2010), S. 72.

¹¹⁸ Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz vom 2.6.1977 (BGBl. Nr. 324/1977), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012).

¹¹⁹ Vgl. § 3a Abs. 1 letzter Satz IESG

¹²⁰ Vgl. NÖ AK (2009), S. 1.

¹²¹ Vgl. Marek (2010), S. 39.

¹²² Vgl. § 27 Abs. 2 AIVG.

¹²³ Vgl. Geppert (2010), Kap. 4.11.7.1: Die geplante schrittweise Anhebung der Altersgrenzen von 2011 bis 2014 ist gefallen. Jedoch wird bei Marek (2010), S. 15 erklärt, dass das Mindestalter jeweils um 6 Monate steigt.

¹²⁴ Vgl. Marek / Gerhartl (2011), S. 69.

¹²⁵ 2. Stabilitätsgesetz 2012 vom 24.04.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012).

ist der Anspruch auf Altersteilzeit nur mehr möglich, wenn die Arbeitnehmer das Regelpensionsalter in maximal fünf Jahren erreichen. Vorausgesetzt ist, wenn die betroffenen Arbeitnehmer keinen früheren Pensionsantritt wahrgenommen haben. Altersteilzeitvereinbarungen, welche nach dem 31.12.2012 beginnen sind diesen Änderungen unterlegen. Dadurch kommt es zur Erhöhung des Antrittsalters für Pensionen.¹²⁶

Mindestbeschäftigungsdauer

Der Arbeitnehmer muss in den letzten 25 Jahren mindestens 780 Wochen, umgerechnet 15 Jahre, einer arbeitslosenversicherungspflichtigen Beschäftigung nachgegangen sein. Jedoch sind die Anwartschaften gem. § 14 Abs. 4 und 5 AIVG einzubeziehen. Darüber hinaus ist der Rahmenzeitraum, welcher 25 Jahre beträgt, um die im Rahmenzeitraum liegenden arbeitslosenversicherungsfreien Zeiten, die für die Betreuung von Kindern bis zum 15. vollendeten Lebensjahr aufgebracht wurden, zu verlängern.¹²⁷ Bestandteile der Mindestbeschäftigungsdauer von 780 Wochen sind Dienstzeiten als echter Dienstnehmer, wenn die Geringfügigkeitsgrenze überschritten wurde, Dienstzeiten als freie Dienstnehmer ab 1.1.2008¹²⁸, Bezugszeiten von Wochengeld oder Krankengeld und Dienstzeiten einer arbeitslosenversicherungspflichtigen Beschäftigung, die aufgrund zwischenstaatlichen Abkommen oder internationalen Verträgen anerkannt werden.¹²⁹ Zudem ist es nicht zulässig, dass ein Beschäftigungsverhältnis mit einer Altersteilzeitvereinbarung beginnt. Laut § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG muss ein Dienstverhältnis zumindest drei Monate bestehen, bis man in die Altersteilzeitvereinbarung eintreten kann.¹³⁰

Arbeitszeitreduktion

Im Rahmen von vertraglichen Vereinbarungen hat der Arbeitnehmer seine Normalarbeitszeit auf 40 – 60 Prozent reduziert. Dies gilt auch, wenn vor dem Eintritt in die Altersteilzeitvereinbarung einen Teilzeitbeschäftigung vorlag.¹³¹

¹²⁶ Vgl. *Help.gv.at* (2012a), Änderungen bei der Altersteilzeit.

¹²⁷ Vgl. § 27 Abs 2 Z 1 AIVG, sowie *Marek* (2010), S. 19.

¹²⁸ Vgl. *Marek* (2010), S. 16: Seit 1.1.2008 sind freie Dienstnehmer verpflichtet eine Arbeitslosenversicherung abzuschließen.

¹²⁹ Vgl. *Marek* (2010), S. 16 i.V.m. § 27 Abs. 2 Z 1 AIVG.

¹³⁰ Vgl. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG i.V.m. *Marek* (2010), S. 19.

¹³¹ Vgl. *Marek* (2010), S. 6 f.

Konsequenzen der Nichteinhaltung

Ein Verstoß gegen die Bestimmungen des AIVG verursacht kein Zustandekommen einer Altersteilzeitvereinbarung und der Leistung des Altersteilzeitgeldes an den Arbeitgeber. Darüber hinaus wird die Leistung des Altersteilzeitgeldes ausgesetzt, wenn die vom Arbeitnehmer geleistete Arbeitszeit über die vereinbarte Arbeitszeit hinausgeht und diese Mehrarbeit über den Grenzen der Geringfügigkeit gem. ASVG liegt. In dieser Zeitspanne wird kein Altersteilzeitgeld gewährt.¹³² Zudem wird kein Altersteilzeitgeld geleistet, wenn die Voraussetzungen dafür entfallen bzw. es zu wesentlichen Änderungen kommt. Im Falle einer unrechtmäßigen Auszahlung oder Bemessung des Altersteilzeitgeldes kommt es zur rückwirkenden Aberkennung. In diesem Fall ist der Arbeitgeber zur Rückerstattung der empfangenen Altersteilzeitgelder verpflichtet.¹³³

Marek erläutert, dass die Bestimmungen für die Bezahlung des Altersteilzeitgeldes nicht erfüllt werden, wenn der Arbeitgeber für Altersteilzeitvereinbarungen ab dem 1.1.2009 nur den Teil des Lohnausgleichs leistet, welcher vom AMS ersetzt wird. In diesem Fall wird kein Altersteilzeitgeld an den Arbeitgeber gezahlt.¹³⁴

2.3.3. Leistungen an den Arbeitgeber

2.3.3.1. Voraussetzungen für den Anspruch

Altersteilzeitvereinbarungen werden vom AMS gefördert.¹³⁵ Diese Förderung ist an bestimmte Bedingungen geknüpft, welche vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber erfüllt werden müssen.¹³⁶ Zusätzlich zu den Voraussetzungen bezüglich des begünstigten Personenkreises (siehe vorhergehendes Kapitel) ist der Arbeitgeber an folgende Bestimmungen gebunden:

¹³² Vgl. § 28 AIVG.

¹³³ Vgl. § 27 Abs. 8 AIVG.

¹³⁴ Vgl. *Marek* (2010), S. 23.

¹³⁵ Vgl. *Geppert* (2010), Kap. 4.11.7.1, sowie *Marek* (2010), S. 5.

¹³⁶ Vgl. *Marek* (2010), S. 5, sowie *Marek / Gerhartl* (2011), S. 67 f.

Lohnausgleich

Der Arbeitgeber muss den Arbeitnehmern in der Altersteilzeitvereinbarung einen Lohnausgleich einräumen.¹³⁷ Dieser richtet sich nach den Bestimmungen des § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG. Der Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer auch einen den Mindestbeitrag übersteigenden Lohnausgleich zahlen.¹³⁸

Sozialversicherungsbeiträge

Für den Arbeitnehmer bezahlt der Arbeitgeber die Sozialversicherungsbeiträge gem. der Beitragsgrundlage, welche in dem Monat vor dem Eintritt der Arbeitszeitreduktion im Zuge der Altersteilzeitvereinbarung relevant war.¹³⁹ Die Beitragsgrundlage kann erhöht werden durch „kollektivvertragliche Erhöhungen, Biennalsprünge, eventuelle Umreihungen“¹⁴⁰ und „am 1. Jänner eines jeden Jahres, wenn die Limitierung der Beitragsgrundlage mit der Höchstbeitragsgrundlage zum Tragen kommt“¹⁴¹.

Abfertigung

Die zustehende Abfertigung des Arbeitnehmers wird mit Hilfe der Normalarbeitszeit vor dem Eintritt der Altersteilzeitvereinbarung und der damit einhergehenden Herabsetzung der Arbeitszeit berechnet.¹⁴² Die Beitragsgrundlage bei der Einzahlung von Abfertigungsbeiträgen in die Mitarbeitervorsorgekasse, auch Abfertigung Neu genannt, ist das Entgelt, welches für die Normalarbeitszeit vor dem Eintritt in die Altersteilzeit gebühren würde. Bei der Abfertigung Alt wird die Beitragsgrundlage mit einer Umlage des Monatsgehalts des Monats vor der Beendigung des Arbeitsvertrages auf das Gehalt vor den Eintritt in die Altersteilzeit berechnet.¹⁴³

Wiedereinstellung

Die Pflicht zur Einstellung einer Ersatzkraft ist für Altersteilzeitvereinbarungen erforderlich, welche nach dem 31.12.2003 und vor dem 1.9.2009 abgeschlossen beziehungsweise begonnen wurden. Die Ersatzkraft muss mindestens für die gesamte Freistellungsphase des Blockmodells beschäftigt werden. Bei dem Kontinuierlichen

¹³⁷ Vgl. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG, sowie *Geppert* (2010), Kap. 4.11.7.1.

¹³⁸ Vgl. *Marek* (2010), S. 23.

¹³⁹ Vgl. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. b AIVG.

¹⁴⁰ *Marek* (2010), S. 9.

¹⁴¹ *Marek* (2010), S. 9.

¹⁴² Vgl. § 27 Abs. 2 Z 4 AIVG.

¹⁴³ Vgl. *Marek* (2012), S. 10, weiterführend § 23 AngG und § 14 ff BMSVG.

Modell ist keine Wiedereinstellung erforderlich. Als Ersatzkraft ist entweder ein Lehrling oder ein vor der Beschäftigung arbeitsloser Arbeitnehmer einzustellen.¹⁴⁴ Für Vereinbarungen ab dem 1.9.2009 ist diese Voraussetzung für den Erhalt von Altersteilzeitgeld nicht relevant, da dadurch kein höherer Betrag des Altersteilzeitgeldes erzielt werden kann.¹⁴⁵ Bei Altersteilzeitvereinbarungen, die vor dem 1.9.2009 abgeschlossen wurden, war die Höhe des Altersteilzeitgeldes mit der Wiederbesetzung verknüpft. Dadurch konnte ein vollständiger Ersatz der erstattungsfähigen Kosten ermöglicht werden.¹⁴⁶ Aufgrund der Neuerungen im Zuge des 2. Stabilitätsgesetzes 2012 ist für die Gewährung von Altersteilzeitgeld im Rahmen des Blockmodells eine Ersatzkraft bis zum Beginn der Freistellungsphase einzustellen.¹⁴⁷

Sonstige Voraussetzungen

Zusätzlich zu den oben genannten Voraussetzungen sind die folgenden Bedingungen zu erfüllen. Die Altersteilzeitvereinbarung ist vertraglich abzuschließen¹⁴⁸ und die Freistellungsphase im Rahmen des Blockmodells ist limitiert auf zweieinhalb Jahre.¹⁴⁹

2.3.3.2. Gewährte Leistungen

In Österreich wird gem. § 27 Abs. 4 AIVG dem Arbeitgeber lediglich das Altersteilzeitgeld als Leistung vom AMS gewährt. Dadurch wird dem Arbeitgeber ein Teil der zusätzlichen Kosten erstattet. Die Zusatzkosten, die durch die Altersteilzeit entstehen, ergeben sich aus dem Lohnausgleich gem. § 27 Abs. 4 Satz 1 AIVG i.V.m. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. a AIVG und den zu leistenden Sozialversicherungsbeiträgen gem. § 27 Abs. 4 Satz 1 AIVG i.V.m. § 27 Abs. 2 Z 3 lit. b AIVG.¹⁵⁰

Für die Berechnung des Altersteilzeitgeldes für den Arbeitgeber werden die ersetzbaren zusätzlichen Kosten herangezogen. Darunter fallen der Lohnausgleich,

¹⁴⁴ Vgl. Marek (2010), S. 10 f.

¹⁴⁵ Vgl. Geppert (2010), Kap. 4.11.7.1. i.V.m. Marek (2010), S. 10.

¹⁴⁶ Vgl. Marek (2010), S. 39 ff.

¹⁴⁷ Vgl. *Help.gv.at* (2012a), Änderungen bei der Altersteilzeit.

¹⁴⁸ Vgl. Marek (2010), S. 5.

¹⁴⁹ Vgl. Marek (2010), S. 5.

¹⁵⁰ Vgl. § 27 Abs. 4 AIVG i.V.m. Marek / Gerhartl (2011), S 71.

die Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitgeber und Arbeitnehmer und ggf. die Bauarbeiter-Urlaubskassenbeiträge, welche bezogen auf den Lohnausgleich geleistet werden. Der Lohnausgleich wird gem. des § 27 Abs. 4 AIVG bis zur Höchstbeitragsgrundlage herangezogen. Bei einer Altersteilzeitvereinbarung mit höheren Zahlungen fällt der überschüssige Betrag zu Lasten des Arbeitgebers. Die zu leistenden Sozialversicherungsbeiträge setzen sich aus den Dienstnehmer- und Dienstgeberbeiträgen und den Zuschlägen, welche auf den gesetzlichen Mindestlohn ausgleich bzw. auf den Unterschiedsbetrag zwischen Bruttoeinkommen und der Sozialversicherungsbeitragsgrundlage geleistet werden.¹⁵¹

Die Höhe des Altersteilzeitgeldes ist abhängig von dem Beginn der Altersteilzeit. Wenn die Altersteilzeitvereinbarung vor dem 1.1.2004 begonnen wurde, dann werden durch das Altersteilzeitgeld alle möglichen ersetzbaren zusätzlichen Kosten abgedeckt.¹⁵²

Startete eine Vereinbarung nach dem 31.12.2003 und vor dem 1.9.2009, dann werden im Idealfall auch alle ersetzbaren zusätzlichen Kosten beglichen. Dies hängt vorwiegend von der Einstellung einer Ersatzkraft und von der Ausgestaltung der Altersteilzeitvereinbarung als kontinuierliche Arbeitszeitverkürzung oder Blockvereinbarung ab. Die Wiedereinstellung beeinflusst die Höhe des Altersteilzeitgeldes. Im Rahmen des kontinuierlichen Modells werden 50 Prozent erstattet, wenn kein Ersatz eingestellt wurde. Jedoch werden alle zusätzlichen Kosten vom Altersteilzeitgeld abgedeckt, wenn eine Ersatzkraft angestellt ist. Die Höhe des Altersteilzeitgeldes kann bei dem kontinuierlichen Modell auch während eines Vertrages variieren, da immer die Dauer der Wiedereinstellung relevant ist. Wird im Rahmen eines Altersteilzeitvertrages in einer bestimmten Zeitspanne eine Ersatzkraft eingestellt, wird für diese alle ersetzbaren zusätzlichen Kosten übernommen, während in der verbleibenden Zeit nur 50 Prozent ersetzt werden.¹⁵³ Bei dem Blockmodell muss die Ersatzkraft über die Dauer der gesamten Freistellungsphase angestellt sein. Das Altersteilzeitgeld deckt 100 Prozent der zusätzlichen Kosten, wenn die Ersatzkraft während der kompletten Dauer der Altersteilzeit beschäftigt ist. Ähnlich wie bei dem kontinuierlichen Modell

¹⁵¹ Vgl. § 27 Abs. 4 Satz 1 AIVG, sowie Marek (2010), S. 39.

¹⁵² Vgl. Marek (2010), S. 39.

¹⁵³ Vgl. Marek (2010), S. 40.

ist die Höhe des Altersteilzeitgelds variabel und hängt von der Dauer der Beschäftigung einer Ersatzkraft ab. Daher wird für die Zeitspanne in der kein Ersatz angestellt, werden 50 Prozent erstattet. Mit der Beschäftigung einer Ersatzkraft, spätestens ab der Freistellungsphase, werden 100 Prozent beglichen. Allerdings werden ab dem Zeitpunkt der Wiedereinstellung die 50 Prozent, welche im vorangegangenen Zeitraum nicht ersetzt worden sind, mit sofortiger Wirkung anteilig mit den folgenden Abrechnungen nachgezahlt. Diese Nachzahlungen werden nur geleistet, wenn die Wiedereinstellung nach max. 60 Prozent des Zeitraumes der Altersteilzeitvereinbarung erfolgt. Somit werden in Summe 100 Prozent durch das Altersteilzeitgeld von den ersetzbaren zusätzlichen Kosten getragen.¹⁵⁴

Bei Altersteilzeitvereinbarungen nach dem 1.9.2009 wird nur mehr ein Teil der ersetzbaren zusätzlichen Kosten durch das Altersteilzeitgeld abgedeckt. Die Neuerungen durch das Arbeitsmarktpaket 2009 haben zur Folge, dass die Modelle zur Gestaltung von Altersteilzeitmodelle unterschiedlich gewichtet werden. Bei der Inanspruchnahme des Kontinuierlichen Modells beläuft sich das Altersteilzeitgeld auf 90 Prozent der ersetzbaren zusätzlichen Kosten. Bei dem Blockmodell werden hingegen nur 55 Prozent der zusätzlichen Kosten rückerstattet.¹⁵⁵ Dies gilt jedoch nur für Altersteilzeitvereinbarungen die zwischen dem 1.9.2009 und dem 31.12.2010 begonnen wurden. Bei Altersteilzeitvereinbarungen, welche ab dem 1.1.2011 angetreten werden, dann werden nur 50 Prozent ersetzt.¹⁵⁶

Im Rahmen des 2. Stabilitätsgesetz 2012 wurden rigide Bestimmungen für Altersteilzeitgeld im Rahmen des Blockmodells festgelegt. Anspruchsberechtigt auf Altersteilzeitgeld ist der Arbeitgeber nur, wenn bis zum Eintritt der Freistellungsphase eine Ersatzkraft eingestellt wurde. Diese Neuerung ist nur für Altersteilzeitvereinbarungen gültig, die nach dem 31.12.2012 beginnen.¹⁵⁷

Das Altersteilzeitgeld wird in monatlichen gleichhohen Teilbeträgen gezahlt. Zudem werden die anteiligen steuerlichen Sonderzahlungen bei den monatlichen

¹⁵⁴ Vgl. *Marek* (2010), S. 40 f.

¹⁵⁵ Vgl. *Marek* (2010), S. 43.

¹⁵⁶ Vgl. *Marek* (2012), S. 43.

¹⁵⁷ Vgl. *Help.gv.at* (2012a), Änderungen bei der Altersteilzeit.

Teilbeträgen berücksichtigt.¹⁵⁸ Die Sonderzahlungen – Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration – werden durch eine Erhöhung des Altersteilzeitgeldes um ein Sechstel mit dem laufenden Altersteilzeitgeld ausgezahlt.¹⁵⁹

Etwaige Lohnanpassungen fließen in die Berechnung des Altersteilzeitgeldes mit ein. Diese werden durch Angleichungen der monatlichen Teilbeträge beachtet. Kollektivvertragliche Lohnanpassungen richten sich ab 2010 an dem Tariflohnindex.¹⁶⁰ Wird dieser Index aufgrund einer Lohnerhöhung überschritten, ist der Mehrbetrag aufgrund einer Mitteilung zu berücksichtigen. Dies ist aber nur der Fall, wenn die Abweichung vom tatsächlichen Lohn und dem ursprünglichen indexierten Gehalt, mit dem das Altersteilzeitgeld berechnet wurde, mehr als 20 Euro ausmacht.¹⁶¹ Beginnt die Altersteilzeitvereinbarung vor der Bekanntmachung, wird das Altersteilzeitgeld bis max. drei Monate rückwirkend geleistet.¹⁶²

2.3.4. Modelle von Altersteilzeitvereinbarungen

2.3.4.1. Kontinuierliches Modell

Das Kontinuierliche Modell beinhaltet alle Vereinbarungen, bei denen die Schwankungen im Rahmen der Arbeitszeitverkürzung in einem Durchrechnungszeitraum von maximal einem Jahr ausgeglichen werden. Allerdings fallen unter dieses Modell auch Regelungen mit Abweichungen von maximal 20 Prozent der Normalarbeitszeit, welche insgesamt auch ausgeglichen werden.¹⁶³ *Schrank* erläutert, dass aufgrund der Bestimmungen im § 27 Abs. 4 Satz 7 AIVG zwei Unterarten des kontinuierlichen Modells der Altersteilzeit hervor gehen. Im Rahmen der ersten Variante wird das notwendige Teilzeitausmaß maximal innerhalb eines Jahres ab Altersteilzeitvertragsabschluss erlangt. Die zweite Variante ist gekennzeichnet durch die Erreichung des notwendigen Teilzeitausmaßes innerhalb der durchschnittlichen Dauer der Altersteilzeitvereinbarung d.h. der Durchrechnungszeitraum liegt über zwölf Monate. Jedoch

¹⁵⁸ Vgl. § 27 Abs. 4 Satz 2 AIVG i.V.m. *Geppert* (2010), Kap. 4.11.7.1.

¹⁵⁹ Vgl. *Marek* (2010), S. 47.

¹⁶⁰ Vgl. § 27 Abs. 4 Satz 5 AIVG.

¹⁶¹ Vgl. § 27 Abs. 4 Satz 6 AIVG.

¹⁶² Vgl. § 27 Abs. 4 letzter Satz AIVG.

¹⁶³ Vgl. § 27 Abs. 4 Satz 7 AIVG i.V.m. *Geppert* (2010), Kap. 4.11.7.1.

sind die Ober- und Untergrenzen der Abweichungen des Ausmaßes limitiert. Sie dürfen nicht mehr als 20 Prozent ausmachen.¹⁶⁴

2.3.4.2. Blockmodell

Als Altersteilzeitvereinbarung in geblockter Form, welche nach dem 31.8.2009 begonnen wurden, werden Regelungen angesehen, bei denen „der Durchrechnungszeitraum mehr als ein Jahr beträgt oder die Abweichungen mehr als 20 vH der Normalarbeitszeit betragen.“¹⁶⁵ Dies bedeutet, dass das angesammelte Zeitguthaben nicht binnen eines Jahres ausgeglichen wird bzw. die Arbeitszeit im Rahmen der Altersteilzeit um mehr als 20 Prozent reduziert wurde¹⁶⁶ Für Altersteilzeitvereinbarungen, die nach dem 31.12.2003 und vor dem 1.9.2009 abgeschlossen wurden ist das Blockmodell als Modell definiert, in dem kein Ausgleich von getätigter und geschuldeter Arbeitszeit binnen eines Kalendermonats möglich ist.¹⁶⁷

Die Dauer eines Blockmodells ist grundsätzlich nicht begrenzt. Jedoch ist für eine Förderung durch das AMS die Freizeitphase beschränkt. Diese darf die Dauer von zweieinhalb Jahre nicht übersteigen.¹⁶⁸

¹⁶⁴ Vgl. *Schrank* (2009), S. 784; lt. *Schrank* erlaubt die neue kontinuierliche Altersteilzeit eine „kleine Blockung“ mit einem Durchrechnungszeitraum von maximal einem Jahr. Für weiter Informationen zur Abgrenzung und Vertragsgestaltung: *Schrank* (2009), S. 785 ff.

¹⁶⁵ § 27 Abs 4 Satz 8 AIVG, so wie *Geppert* (2010), Kap. 4.11.7.1.

¹⁶⁶ Vgl. *Marek* (2012), S. 44.

¹⁶⁷ Vgl. *Marek* (2010), S. 40.

¹⁶⁸ Vgl. § 27 Abs. 5 Z 3 AIVG.

2.4. Gegenüberstellung der arbeitsrechtlichen Grundlagen

Nachfolgend werden die wesentlichen Merkmale zusammengefasst und die Unterschiede dargestellt.

	Deutschland	Österreich	
Gesetzliche Grundlage	AltTZG	AIVG	
Arbeitnehmer	Mindestanspruchsalter	Mit Vollendung des 55. Lebensjahres	Mit Vollendung des Männer: 58. Lebensjahres Frauen: 53. Lebensjahres
	Mindestbeschäftigungsdauer	Letzten 5 Jahre mind. 1.080 Kalendertage, Dienstverhältnis kann mit ATZ beginnen	Letzten 25 Jahre mind. 780 Wochen, Dienstverhältnis muss vor ATZ mind. 3 Monate bestanden haben
	Arbeitszeitreduktion	50 %	40 – 60 %
Arbeitgeber	Förderung	BA, nur bei Antritt vor 31.12.2009, max. geförderte Dauer der ATZ: 6 Jahre	AMS, max. geförderte Dauer der Freistellungsphase: 2,5 Jahre
	Erstattungsleistung	Aufstockungsbetrag, Rentenaufstockung	Altersteilzeitgeld

<p>Ausmaß u. Anspruch der Förderung</p>	<p>Erstattungsleistung bis zur gesetzlichen Mindesthöhe, Antritt vor 31.12.2009: 100% ab Wiederbesetzung</p>	<p>Erstattungsleistung bis zur gesetzl. Mindesthöhe, Antritt vor 1.1.2004: 100%, Antritt zw. 1.1.2004 u. 1.9.2009: abhängig von Wiederbesetzung 50% od. 100%, Antritt zw. 1.9.2009 u. 31.12.2010: KM 90%, BM 55%, Antritt ab 1.1.2011: KM 90%, BM 50%, Antritt ab 1.1.2013: KM 90%, BM 50% nur bei Wiederbesetzung</p>
<p>Voraussetzungen</p>	<p>Aufstockungsbetrag: 20% d. Regelarbeitseingeltes, Rentenaufstockung: mind. 80% d. Regelarbeitseingeltes, Wiederbesetzung: frei werdender Arbeitsplatz muss mit Arbeitslosen oder Auszubildenden wiederbesetzt werden, Arbeitnehmerklausel: Förderung wird nur für 5% der Arbeitnehmer in ATZ geleistet, danach muss die Freiwilligkeit der Arbeitnehmer in den Eintritt in die ATZ gegeben sein</p>	<p>Lohnausgleich: mind. 50% der Differenz des durchschn. Bruttoentgeltes der letzten 12 Monate und des ATZ-Bruttoentgeltes, Sozialversicherungsbeiträge: Leistung auf Basis der Beitragsgrundlage, welche im Monat vor dem Eintritt in die ATZ relevant war, Abfertigung: Beitragsgrundlage wird mit Hilfe des Bruttoentgeltes vor der ATZ berechnet, Wiederbesetzung: frei werdender Arbeitsplatz muss mit Arbeitslosen oder Lehrling wiederbesetzt werden</p>

Kontinuierliches Modell	Arbeitsreduktion um 50%, kein Tarifvertrag erforderlich, max. Dauer: 3 Jahre	Arbeitszeitreduktion aller Arten bei Durchrechnungszeitraum von max. 1 Jahr oder Abweichungen von max. 20% der Normalarbeitszeit bei Durchrechnungszeitraum über 1 Jahr, kein Tarifvertrag erforderlich, keine max. Dauer
Blockmodell	Arbeitsreduktion um 50 %, Max. Dauer grds. 3 Jahre, u.a. bei Tarifverträgen max. Dauer 6 Jahre, ohne Förderung längere Dauer erlaubt	Arbeitszeitreduktion mit Durchrechnungsraum mehr als 1 Jahr oder ATZ mit Abweichungen über 20 % der Normalarbeitszeit, keine max. Dauer, max. geförderte Dauer der Freistellungsphase: 2,5 Jahre

Tabelle 1: Gegenüberstellung der arbeitsrechtlichen Grundlagen¹⁶⁹

¹⁶⁹ Quelle: Eigene Darstellung.

3. Rechnungslegung über Altersteilzeitvereinbarungen nach deutschem Recht

3.1. Anwendbare Regelungen

Im Handelsgesetzbuch¹⁷⁰ (im Folgenden: HGB) ist die Bilanzierung von Altersteilzeitvereinbarungen nicht ausdrücklich geregelt.¹⁷¹ Hierfür werden die Bestimmungen des Institutes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (im Folgenden: IDW) herangezogen, welche auf den Vorschriften des HGB basieren.¹⁷² Die relevanten Regelungen gem. IDW sind §§ 249, 253 und 246 HGB. Die Bildung einer Rückstellung wird durch den § 249 HGB gefordert und die Zugangs- und Folgebewertung dieser im § 253 HGB. Im § 246 HGB wird die Insolvenzsicherung der Wertguthaben sicher gestellt.

Altersteilzeitvereinbarungen können nicht mit den Pensionsverpflichtungen gleichgesetzt werden. Im Gegensatz zu Altersteilzeitvereinbarungen wird bei den Pensionsverpflichtungen die Pensionsvergütung über den gesamten Zeitraum des Arbeitsvertrages erarbeitet. Im Rahmen der Altersteilzeitvereinbarungen erfolgt die Erdienung des Entgelts im Zeitraum der Altersteilzeitvereinbarung.¹⁷³

Mit der Einführung des Gesetzes zu Modernisierung des Bilanzrechts¹⁷⁴ (im Folgenden: BilMoG), das für jedes Geschäftsjahr anzuwenden war, welches nach dem 31.12.2009 begann, kam es auch zu Veränderungen der Bewertungsmethoden für Rückstellungen für Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen. Durch das BilMoG sind nun von der Bundesbank veröffentlichte Zinssätze anzuwenden. Um den Übergang vom „alten“ Recht in das „neue“ Recht zu regeln, wurden Übergangsbestimmungen im Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch¹⁷⁵ (im Folgenden: EGHGB) definiert. Die Umstellung der Bewertung durch das BilMoG kann eine höhere Bewertung zur Folge haben. Bei Pensionsrückstellungen ist ein Unterschiedsbetrag aufgrund einer Neubewertung auf 15 Jahre aufteilbar.

¹⁷⁰ Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897, zuletzt geändert am 22.12.2011 (BGBl. I S. 3044).

¹⁷¹ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 649.

¹⁷² Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651.

¹⁷³ Vgl. *Büchele* (1998), S. 1733.

¹⁷⁴ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25.5.2009 (BGBl. I S. 1102).

¹⁷⁵ Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 (RGBl. S. 437), zuletzt geändert am 22.12.2011 (BGBl. I S. 3044).

Jedoch sind von dieser Maßnahme pensionsähnliche Verpflichtungen nicht betroffen. Altersteilzeitvereinbarungen sind als vergleichbare langfristige Verpflichtungen einzuordnen und daher von Art. 67 Abs. 1 EGHGB ausgeschlossen. Aufgrund dessen muss ein anfallender Unterschiedsbetrag als „außerordentlicher Aufwand“ einmalig erfasst werden. Zudem ist dieser dem Wert der Rückstellung hinzuzurechnen.¹⁷⁶ In den nachfolgenden Kapiteln zur Rechnungslegung nach deutschem Recht wird die Rechnungslegung nach dem BilMoG dargestellt.

3.2. Kontinuierliches Modell

3.2.1. Ansatz

Im Rahmen des Kontinuierlichen Modells wird ein bestehender Vollzeitarbeitsvertrag in einen Teilzeitarbeitsvertrag umgewandelt. Daraus folgend wird der Lohn- und Gehaltsaufwand in dem Ausmaß der Altersteilzeitvereinbarung vermindert und einhergehend auch der zu leistende Sozialaufwand. Der Arbeitgeber hat Aufstockungsbeträge zu leisten – die Aufstockung des Gehalts und der Rente. Jedoch verfällt der Anspruch des Arbeitnehmers auf Aufstockungsbeträge mit dem Eintritt eines Störfalls.¹⁷⁷

Das IDW sieht die Aufstockungsbeträge als eigenständige Abfindungsverpflichtung, die nicht Bestandteil des Regelarbeitsentgelts sind.¹⁷⁸ Aufgrund dessen ist für diese Verpflichtungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB¹⁷⁹ zu bilden. Aufstockungsbeträge werden über eine bestimmte Zeitspanne mit einem konstanten Betrag monatlich an den Arbeitnehmer geleistet. Daher erfolgt der Ansatz der Aufstockungsbeträge mit dem Erfüllungsbetrag bzw. mit dem Barwert aller zukünftig zu leistenden Aufstockungsbeträge.¹⁸⁰

Zusätzlich zu den bestehenden und abgeschlossenen Altersteilzeitvereinbarungen mit Arbeitnehmer sind auch die erwarteten zukünftig anfallenden Altersteilzeitvereinbarungen, welche im Rahmen von Tarifverträgen bzw. Betriebsvereinbarungen vom

¹⁷⁶ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 620.

¹⁷⁷ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651, weiterführend siehe Kap. 2.1.

¹⁷⁸ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 5.

¹⁷⁹ § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB: „Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.“

¹⁸⁰ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13, sowie *Derbort et al.* (2012), S. 217 i.V.m. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB.

Arbeitgeber zugesagt worden sind, zu passivieren.¹⁸¹ Im Rahmen von Tarifverträgen bzw. Betriebsvereinbarungen können Regelungen vereinbart werden, die bestimmen, wie viel Prozent der Arbeitnehmer die Altersteilzeit in Anspruch nehmen können.¹⁸² Folglich sind für eine fixierte Anzahl an Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Altersteilzeitvereinbarungen zugesagt. Die Arbeitnehmer erhalten eine Option zur Ausübung der Inanspruchnahme einer Altersteilzeitvereinbarung. Für diese fix zugesagten zukünftigen Altersteilzeitvereinbarungen ist im Zeitpunkt des Abschlusses des Tarifvertrags bzw. der Betriebsvereinbarung eine Einmalrückstellung für den Aufstockungsbetrag, der Rentenaufstockung und den sonstigen Leistungen zu bilden.¹⁸³ Diese Einmalrückstellung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten.¹⁸⁴

Ein Anspruch auf Erstattungsleistung der BA besteht, wenn die Voraussetzungen des AltTZG erfüllt sind.¹⁸⁵ In diesem Fall erfolgt die positiven Zustimmung der BA für die Leistung der Erstattungsansprüche. Diese sind in der Höhe der gesamten erwarteten und gewährten Erstattungsbeträge als sonstige Forderung zu aktivieren.¹⁸⁶

Für die Veränderung in der Rückstellung ist ein Personalaufwand und bei der Abzinsung ist ein Zinsaufwand ist in der GuV auszuweisen.¹⁸⁷

3.2.2. Bewertung

Die Bewertung von Aufstockungsbeträgen erfolgt nach versicherungsmathematischen Grundsätzen.¹⁸⁸ Dies gilt auch für Einmalrückstellungen für die Arbeitnehmer, welche eine Option für eine Altersteilzeitvereinbarung haben. Die Einmalrückstellung wird auf Basis der vereinbarten Arbeitnehmeranzahl, welche die Möglichkeit haben, eine Altersteilzeitvereinbarung in Anspruch zu nehmen, bemessen und abgezinst.¹⁸⁹

¹⁸¹ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217.

¹⁸² Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217.

¹⁸³ Vgl. *Wulf / Petzold* (2001), S. 2158.

¹⁸⁴ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

¹⁸⁵ Vgl. *Wulf / Petzold* (2001), S. 2160.

¹⁸⁶ Vgl. *Lieb / Riehl* (2006), S. 211 i.V.m. *IDW* (1998), Rn. 15.

¹⁸⁷ Vgl. *Buchholz* (2010), S. 160 i.V.m. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2009), S. 614.

¹⁸⁸ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217.

¹⁸⁹ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651.

Der Barwert wird am Stichtag mit Hilfe der zukünftig zu leistenden Beträge festgestellt. Für die Bestimmung des Barwertes fließen die zukünftigen Tendenzen, z.B. Erhöhungen des Gehalts, mit ein.¹⁹⁰ Bei der Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ist zu berücksichtigen, dass die Leistung von Aufstockungsbeträgen mit dem Eintreten eines Störfalls eingestellt wird.¹⁹¹

Aufgrund des BilMoG hat sich eine Änderung der Bewertung von Altersteilzeitvereinbarungen ergeben. Die Neuerungen im § 253 HGB sind auch für Altersteilzeitvereinbarungen anzuwenden. Aufgrund dieser Neuerungen ist die Rückstellung für Altersteilzeitvereinbarungen auf ihre Laufzeit abzuzinsen.¹⁹² Im Falle einer Überschreitung der Restlaufzeit von einem Jahr der Rückstellung, ist diese „mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.“¹⁹³ Jedoch gibt es die Möglichkeit, Rückstellungen für Altersteilzeitvereinbarungen pauschal abzuzinsen. Diese pauschale Abzinsung wird mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz bei der Annahme einer Restlaufzeit von 15 Jahren durchgeführt.¹⁹⁴

Die Forderung gegenüber der BA für die gesamte gewährte Erstattungsleistung wird ab dem Zeitpunkt der Gewährung der Forderung mit dem Barwert der erwarteten Erstattungsbeträge angesetzt.¹⁹⁵ Die Forderung wird mit dem „landesüblichen Zinsfuß für festverzinsliche Wertpapiere mit entsprechender Restlaufzeit“¹⁹⁶ abgezinst. Die Höhe des Barwerts ergibt sich aus der vom BA gewährten Erstattungsbetrag. Dieser kann max. die gesetzliche Mindesthöhe des Aufstockungsbetrages ausmachen.¹⁹⁷ Jedoch besteht die Möglichkeit, dass die Rückstellung für den Aufstockungsbetrag die gesetzliche Mindesthöhe übersteigt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen höheren Betrag leistet.¹⁹⁸

¹⁹⁰ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217, sowie *Büchele* (1999), S. 1484 i.V.m. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB.

¹⁹¹ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217.

¹⁹² Vgl. *Zwirner* (2011), S. 619.

¹⁹³ § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB.

¹⁹⁴ Vgl. § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB.

¹⁹⁵ Vgl. *Kozikowski / Roscher* (2012), Rn. 592.

¹⁹⁶ *Kozikowski / Roscher* (2012), Rn. 592.

¹⁹⁷ Vgl. *Rittweger* (2011c), Rn. 2.

¹⁹⁸ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 215.

3.2.3. Ausweis und Angaben

Der Aufstockungsbetrag wird in der Bilanz als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten unter der Bilanzposition „B. 3. Sonstige Rückstellungen“ ausgewiesen. Diese Rückstellungen werden in der Praxis als Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen bezeichnet.¹⁹⁹ Die Rückstellungen sind nach der Fristigkeit aufgrund der verbleibenden Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarungen auszuweisen.²⁰⁰ Die erforderlichen Anhangangaben können in einem Rückstellungsspiegel übersichtlich zusammengefasst und dargestellt werden. Dieser beinhaltet die Darstellung der Entwicklung durch Gegenüberstellung der Vorjahreswerte und der Wertänderungen durch Zu- bzw. Abflüsse und Inanspruchnahmen.²⁰¹

Morck erwähnt, dass Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen nicht als ähnlichen Verpflichtungen der Pensionsrückstellungen eingeordnet werden können. Folglich werden diese nicht unter der Bilanzposition „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“ ausgewiesen.²⁰²

Zu den Pflichtangaben für Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen zählen die Angabe der Methoden der Bilanzierung und Bewertung, die Angabe und Begründung von Abweichungen von den Methoden der Bilanzierung und Bewertung sowie der separate Ausweis Auswirkungen von Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und falls erforderlich die Angabe der Methoden der Umrechnung in Euro.²⁰³ Für Rückstellungen, die als „sonstige Rückstellungen“ ausgewiesen werden, gilt, dass eine Erklärung vorhanden sein muss, wenn diese wesentlich sein. Die Wesentlichkeit richtet sich v.a. nach dem Umfang der Rückstellung.²⁰⁴ Zudem sind die allgemeinen Bestimmungen für Anhangangaben relevant, welche grundsätzlich alle Bilanz- bzw. Gewinn- und Verlustrechnungsposten angewendet werden müssen. Darunter fallen auch die Angabe der verwendeten Methoden der Bilanzierung und

¹⁹⁹ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 619.

²⁰⁰ Vgl. *Buchholz* (2010), S. 67 f.

²⁰¹ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2009), S. 444 f.

²⁰² Vgl. *Morck* (2011), Rn. 15.

²⁰³ Vgl. § 284 Abs. 2 HGB.

²⁰⁴ Vgl. § 285 Nr. 12 HGB.

Bewertung, sowie evtl. eine Abweichung davon.²⁰⁵ Die Folgen einer Abweichung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind separat anzugeben.²⁰⁶

Die Einmalrückstellung für Arbeitnehmer, welche durch Tarifverträge bzw. Betriebsvereinbarungen ein Optionsrecht auf den Eintritt in eine Altersteilzeitvereinbarung haben, ist als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten wie die Rückstellung für Aufstockungsbeträge unter der Bilanzposition „B. 3. Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen. Die Angaben für Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen gelten auch für die Einmalrückstellung, da diese Teil dieser Rückstellungen sind.²⁰⁷

Die sonstige Forderung für die Erstattungsleistung der BA an den Arbeitgeber wird unter der Bilanzposition „B. II. 4. Sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesen. Diese Bilanzposition enthält alle Vermögensgegenstände, die keiner anderen Bilanzposition des Umlaufvermögens zu geordnet werden können.²⁰⁸

Im Anhang sind sonstige Vermögensgegenstände separat auszuweisen und zu erklären, wenn diese „erst nach dem Abschlußstichtag rechtlich entstehen“²⁰⁹ und „einen größeren Umfang haben“²¹⁰. Grundsätzlich ist „der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr [...] bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken“²¹¹.

3.3. Blockmodell

3.3.1. Ansatz

Einen Sonderfall stellt das Blockmodell dar. Die Besonderheit des Blockmodells ist die Unterscheidung in Arbeits- und Freistellungsphase. Während der Arbeitsphase wird ein Erfüllungsrückstand für die Freistellungsphase aufgebaut.²¹² Das IDW gibt nicht vor wie der Erfüllungsrückstand bilanziell zu behandeln ist. Aufgrund des Fachgutachtens, ist eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung für den

²⁰⁵ Vgl. § 284 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 3 HGB.

²⁰⁶ Vgl. § 284 Abs. 2 Nr. 3 2. Halbsatz HGB.

²⁰⁷ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²⁰⁸ Vgl. § 266 Abs. 2 HGB i.V.m. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2009), S. 320.

²⁰⁹ § 268 Abs. 4 Satz 2 HGB.

²¹⁰ § 268 Abs. 4 Satz 2 HGB.

²¹¹ § 268 Abs. 4 Satz 1 HGB.

²¹² Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651.

Erfüllungsrückstand zu bilden.²¹³ Das deutsche Bundesministerium für Finanzen vertritt die Ansicht, dass im Rahmen des Blockmodells rätierlich eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten angesammelt wird. Die Rückstellung wird ab dem Zeitpunkt des Antritts der Arbeitsphase gebildet.²¹⁴ Zudem ist die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten mit der erbrachten Arbeitsleistung in der Arbeitsphase zu begründen. Dadurch wurde eine Vorleistung getätigt und diese führt zu der zukünftige Auszahlung des Gehalts in der Freistellungsphase.²¹⁵ Die Beliebtheit des Blockmodells begründet die Bedeutung des Erfüllungsrückstandes in der Rechnungslegungspraxis und wird in der weiteren Folge dargestellt.²¹⁶

Aufgrund dessen ist im Rahmen der Arbeitsphase kontinuierlich eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Diese wird in der Freistellungsphase laufend aufgelöst.²¹⁷ Diese Rückstellung beinhaltet den auf den Auszahlungszeitpunkt abgezinsten Erfüllungsrückstand.²¹⁸ Darüber hinaus sind auch die Sozialversicherungsbeiträge, welche vom Arbeitgeber geleistet werden, Bestandteil der Rückstellung.²¹⁹

Wurden im Rahmen von Tarifverträgen oder einer Betriebsvereinbarung eine Regelung vereinbart, aufgrund dessen ein bestimmter Prozentsatz der Arbeitnehmer von Altersteilzeitvereinbarungen Gebrauch machen können, dann sind für diese eine Einmalrückstellung für den Aufstockungsbetrag, der Rentenaufstockung und den sonstigen Leistungen zu bilden. Diese Einmalrückstellung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Jedoch ist für den Erfüllungsrückstand eine Bildung einer Einmalrückstellung unzulässig, da diesbezüglich noch keine Arbeitsleistung geleistet wurde.²²⁰

Im Rahmen des Blockmodells wird neben dem Erfüllungsbetrag auch der Aufstockungsbetrag geleistet. Für den Aufstockungsbetrag wird wie im Kontinuierlichen

²¹³ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 16.

²¹⁴ Vgl. *BMF* (2007), Rn. 1.

²¹⁵ Vgl. *Büchele* (1998), S. 1733.

²¹⁶ Siehe Kap. 2.2.4.2.

²¹⁷ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 619.

²¹⁸ Vgl. *Wulf / Pezold* (2001), S. 2159.

²¹⁹ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217.

²²⁰ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217 i.V.m. *Wulf / Pezold* (2001), S. 2158.

Modell eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet.²²¹ Die Erstattungsbeträge werden ab dem Zeitpunkt der faktisch sicheren Leistung der BA als sonstige Forderung aktiviert.²²²

Für die Veränderung in der Rückstellung ist ein Personalaufwand und bei der Abzinsung ist ein Zinsaufwand in der GuV auszuweisen.²²³

3.3.2. Bewertung

Die Zugangs- und Folgebewertung von Rückstellungen ist im HGB festgelegt. Die Höhe der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten wird durch die vernünftige kaufmännische Beurteilung bestimmt.²²⁴ Dies bedeutet, dass auch zukünftige Trends, wie zu erwartende Lohnerhöhungen und Störfälle, berücksichtigt werden.²²⁵ Die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, welche für den Erfüllungsrückstand angesetzt wurde, ist darüber hinaus wie die Rückstellung für Aufstockungsbeträge gem. § 253 (2) HGB abzuzinsen.²²⁶

Derbort et al. erläutern, dass eine eindeutige Richtlinie zur Verwendung einer Bewertungsmethode für den Erfüllungsrückstand fehlt. Die Autoren erwähnen, dass die Bewertung während der Arbeitsphase mittels Teilwert- oder Einmalprämienverfahren erfolgen kann.²²⁷

Die Auflösung der Rückstellung erfolgt unter der Berücksichtigung der jährlichen Abzinsungsbeträge und der Steigerungen des Gehalts.²²⁸ Der kontinuierliche Abbau der Rückstellung resultiert durch die Auszahlung des monatlichen Gehalts, welches der Arbeitnehmer in der Freistellungsphase weiter bezieht. Der Erfüllungsrückstand und dessen Auszahlung sind wirtschaftlich aufgrund der erbrachten Arbeitsleistung des Arbeitnehmers gerechtfertigt.²²⁹

²²¹ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²²² Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 217 i.V.m. *IDW* (1998), Rn. 15.

²²³ Vgl. *Buchholz* (2010), S. 160 i.V.m. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2009), S. 614.

²²⁴ Vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB.

²²⁵ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651.

²²⁶ Vgl. § 253 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 HGB.

²²⁷ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 218.

²²⁸ Vgl. *Wulf / Petzold* (2001), S. 2159.

²²⁹ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 619.

Im Fall eines Störfalls wird der Erfüllungsrückstand abweichend zum Aufstockungsbetrag behandelt. Aufgrund des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes²³⁰ sind Gehaltssteigerungen zu berücksichtigen, jedoch nur jene, welche vor dem Störfall entstanden sind. Der Entfall des Anspruchs auf einen Aufstockungsbetrag tritt im Zeitpunkt des Auftretens des Störfalls ein. In diesem Fall werden die schon geleisteten Aufstockungsbeträge mit dem Erfüllungsrückstand aufgerechnet. Die Rückstellung für den Erfüllungsrückstand wird planmäßig gebildet und im Zeitpunkt des Eintritts eines Störfalls um die schon geleisteten Aufstockungsbeträge verringert. Dieser Teil des Erfüllungsrückstands ist der verfallbare Teil des Erfüllungsrückstands. Der Anspruch auf Auszahlung des ausstehenden Erfüllungsrückstandes wird im Zeitpunkt des Störfalls fällig. Dadurch ist keine Abzinsung durchzuführen. Zudem wird eine Neubewertung auf Nominalbeträge vorgenommen. Die Auszahlung hat zur Folge, dass der Anspruch auf den Erfüllungsrückstand und den Grund zur Bildung einer Rückstellung erlischt.²³¹

Im § 8a AltTZG ist festgeschrieben, dass das Wertguthaben vor einer möglichen Insolvenz gesichert sein muss. Als Wertguthaben ist der Erfüllungsrückstand anzusehen.²³² Zur Sicherung werden Vermögenswerte herangezogen, die den Bestimmungen des § 234 BGB entsprechen.²³³ Entsprechen diese Vermögenswerte den Erfordernisse des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB, dann besteht eine Saldierungspflicht für insolvenzunsichere Vermögensgegenständen mit der Rückstellung für Altersteilzeitvereinbarungen.²³⁴ Jedoch ist im Rahmen dieser Rückstellung die Saldierungspflicht nur auf den Erfüllungsrückstand anzuwenden. Obwohl der Erfüllungsrückstand und der Aufstockungsbetrag gemeinsam als Rückstellung in der Bilanz ausgewiesen werden, sind sie getrennt voneinander zu betrachten.²³⁵ Der Aufstockungsbetrag wird weiter unverändert unter den sonstigen Rückstellungen dargestellt.²³⁶

Der Erfüllungsrückstand wird mit den insolvenzunsicheren und ausgelagerten Vermögensgegenständen ausgeglichen. Diese sind zwingend für den Erfüllungsrückstand

²³⁰ Vgl. *Bundesarbeitsgericht* (2005), S. 636.

²³¹ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651.

²³² Vgl. § 8a Abs. 1 AltTZG.

²³³ Vgl. § 8a Abs. 4 AltTZG.

²³⁴ Vgl. *Derbort et al.* (2012), S. 218.

²³⁵ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 619.

²³⁶ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 621.

zu bilden. Saldiert wird nur jener Betrag, welcher als Erfüllungsrückstand ausgewiesen ist. Ein darüber hinaus gehender Betrag wird mit dem Zeitwert bewertet und steht dem Unternehmen frei zur Verfügung.²³⁷

Die Einmalrückstellung wird als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten angesetzt.²³⁸ Der Betrag wird mit Hilfe von versicherungsmathematischen Grundsätzen laut der vergebenen Anzahl an Optionen an die Arbeitnehmer ermittelt und abgezinst.²³⁹

Die Erstattungsleistung des BA wird, wie im Kontinuierlichen Modell, bei positiver Zusage des BA als sonstige Forderung mit dem Barwert der erwarteten Erstattungsbeträge angesetzt. Dieser wird über die Laufzeit der gewährten Erstattung mit dem landesüblichen Zinsfuß für festverzinsliche Wertpapiere abgezinst.²⁴⁰

3.3.3. Ausweis und Angaben

Der Erfüllungsrückstand wird gemeinsam mit dem Aufstockungsbetrag in der Bilanz als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bzw. Rückstellung für Altersteilzeitverpflichtung unter der Bilanzposition „B. 3. Sonstige Rückstellungen“ ausgewiesen.²⁴¹ Gleichmaßen sind die zu tätigen Angaben, welche im Kapitel 3.2.3. „Ausweis und Angaben“ erläutert werden, ident.

Zudem wird die Einmalrückstellung, wie im Kontinuierlichen Modell, auch als Rückstellung für Altersteilzeitverpflichtung angesehen und als sonstige Rückstellung ausgewiesen.²⁴² Darüber hinaus erfolgt der Ausweis der Erstattungsleistung der BA als sonstiger Vermögensgegenstand.²⁴³ Aus diesem Grund sind die im Kapitel 3.2.3. dargestellten Anhangangaben im Blockmodell auch anzuwenden.

²³⁷ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 620.

²³⁸ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²³⁹ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651.

²⁴⁰ Vgl. *Kozikowski / Roscher* (2012), Rn. 592.

²⁴¹ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 619.

²⁴² Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²⁴³ Vgl. § 266 Abs. 2 HGB i.V.m. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2009), S. 320.

4. Rechnungslegung über Altersteilzeitvereinbarungen nach österreichischem Recht

4.1. Anwendbare Regelungen

Im österreichischen Recht sind die arbeitsrechtlichen Bestimmungen von Altersteilzeitvereinbarungen im AIVG geregelt. Im Gegensatz dazu sind die Vorschriften zur Rechnungslegung bezüglich Altersteilzeitvereinbarungen nicht eindeutig geregelt. Eine konkrete Aussage über die Bilanzierung von Altersteilzeitvereinbarungen ist lediglich in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (im Folgenden: EStR 2000) zu finden.²⁴⁴ Dies betrifft jedoch nur die Bilanzierung von Erfüllungsrückstellungen im Rahmen des Blockmodells.

In Österreich werden im Gegensatz zu Deutschland auch für neu abgeschlossenen Altersteilzeitvereinbarungen Erstattungsleistungen, das Altersteilzeitgeld, geleistet.²⁴⁵ Die Behandlung des Erstattungsanspruchs im Rahmen des Blockmodells ist in der EStR 2000 dargelegt.²⁴⁶ Die bilanzielle Berücksichtigung der Erstattungsleistung im Rahmen des Kontinuierlichen Modells hingegen ist wie die Rechnungslegung des Lohnausgleichs nicht geregelt.

Generell sind für die unternehmensrechtliche Bilanzierung die Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches²⁴⁷ (im Folgenden: UGB) anzuwenden. Allerdings ist die bilanzielle Behandlung im UGB nicht explizit geregelt. Diese fehlende Klarstellung ermöglicht das Vorhandensein von zwei unterschiedlichen Sichtweisen – die *IDW* und die steuerliche Sichtweise. Die *IDW* Sichtweise kann unter der Berücksichtigung der Auslegung der GoB, sofern den grundlegenden Normen zur Rechnungslegung des UGB nicht widersprochen wird, in Österreich angewendet werden.²⁴⁸ Aufgrund dessen sind Altersteilzeitvereinbarungen wie im deutschen Recht als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen. Die Bilanzierung der Altersteilzeitvereinbarungen kann sich jedoch auch an der steuerlichen Bilanzierung orientieren. In den EStR 2000 die Vorschriften zur Behandlung des Erfüllungsrückstandes

²⁴⁴ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

²⁴⁵ Vgl. Kap. 2.2.3. und Kap. 2.3.3.

²⁴⁶ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

²⁴⁷ Unternehmensgesetzbuch vom 25.10.1896 (dRGBl. S 219/1897), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012)

²⁴⁸ Schauer (1999), Kap. 1.

dargelegt. Diese besagen, dass für den Erfüllungsrückstand eine Verbindlichkeit zu bilden ist. Der Lohnausgleich wird nicht explizit geregelt, jedoch ist davon auszugehen, dass für diesen auch eine Verbindlichkeit gebildet werden muss.²⁴⁹

4.2. Kontinuierliches Modell

4.2.1. Ansatz

Im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung, unabhängig von der Ausgestaltung des Kontinuierlichen Modells, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Lohnausgleich zu leisten. Zur bilanziellen Behandlung des Lohnausgleiches sind im österreichischen Gesetz keine Vorschriften festgelegt.

Aus diesem Grund kommt es zur Annahme, dass den Empfehlungen des *IDW* Folge geleistet wird. Diese sagen aus, dass für Aufstockungsbeträge eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet wird.²⁵⁰ Die *IDW* verfolgen die Ansicht, dass Aufstockungsbeträge einen eigenständigen Abfindungscharakter besitzen und daher nicht dem Regelarbeitsentgelt hinzuzurechnen sind.²⁵¹ Als Abfindung ist in Österreich die Abfertigung zu verstehen, welche sich allerdings in der Ausgestaltung von der Abfindung unterscheidet. Zudem ist zu berücksichtigen, dass in Deutschland unter dem Begriff Aufstockungsbeträge der Aufstockungsbetrag und die Rentenaufstockung zusammengefasst werden.²⁵² In Österreich wird lediglich der Lohnausgleich als Aufstockungsleistung verstanden.²⁵³

Für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist § 198 Abs. 8 Z 1 UGB relevant. Dieser besagt, dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind, wenn die Verbindlichkeit „am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher“²⁵⁴ ist, jedoch in der Höhe oder zum Eintritt ungewiss

²⁴⁹ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

²⁵⁰ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²⁵¹ Vgl. *IDW* (1988), Rn. 5, weiterführend Kap. 3.2.

²⁵² Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651, sowie Kap. 2.2.1 i.V.m. Kap. 2.2.3.1.

²⁵³ Siehe Kap. 2.3.3.1.

²⁵⁴ § 198 Abs. 8 Z 1 UGB.

ist.²⁵⁵ Folglich muss die Verbindlichkeit der Höhe und/oder dem Grunde unsicher sein.²⁵⁶

Im Zuge des Abschlusses der Altersteilzeitvereinbarung ist das Ausmaß dieser bekannt, jedoch ist nicht sicher, dass die Verbindlichkeit auch wirksam wird. Im Falle einer Zusage des Arbeitgebers im Rahmen des Kollektivvertrages oder einer Betriebsvereinbarung einem bestimmten Prozentsatz der Arbeitnehmer Altersteilzeit zu gewähren, ist nicht bekannt, wie viele dieser Arbeitnehmer davon Gebrauch machen werden. Zudem kann bei Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung mit einem Arbeitnehmer nicht sicher davon ausgegangen werden, dass diese auch über die gesamte Dauer der Altersteilzeit bestehen wird. Das Arbeitsverhältnis kann durch Störfälle vorzeitig beendet werden. Der Eintritt eines Störfalles ist während der gesamten Dauer der Altersteilzeitvereinbarung ungewiss. Dadurch ist auch der Zeitraum der Leistung des Lohnausgleichs nicht sicher planbar, da der Lohnausgleich im Falle eines Störfalles nicht geleistet wird.²⁵⁷ Diese Ungewissheit hat Einfluss auf den Ansatz in der Bilanz, da dadurch der Ansatz als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten begründet ist.²⁵⁸

Die Gewährung einer Option zur Inanspruchnahme von Altersteilzeit für eine bestimmte Anzahl an Arbeitnehmer im Rahmen von Kollektivverträgen bzw. Betriebsvereinbarungen ist in Österreich von geringer Bedeutung.²⁵⁹ Laut *IDW* wird für dieses Wahlrecht eine Einmalrückstellung angesetzt.²⁶⁰

Die Erstattungsleistung des AMS wird nach den Bestimmungen des *IDW* erst mit der Zusage zur Leistung des Altersteilzeitgeldes als sonstige Forderung angesetzt.²⁶¹ Jedoch ist diese Bestimmung des *IDW* in Österreich nicht umsetzbar. In Österreich besteht der Erstattungsanspruch bereits ab Stellung des Antrags auf Erstattungsleistung bei dem AMS. Aus diesem Grund wird der Erstattungsanspruch mit der

²⁵⁵ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB.

²⁵⁶ Vgl. *Konezny* (2010a), Rn. 156.

²⁵⁷ Vgl. *WKO.at* (2011), Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

²⁵⁸ Vgl. *Konezny* (2010b), Rn. 42.

²⁵⁹ Vgl. *Barborka* (2004), S. 377 f.

²⁶⁰ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²⁶¹ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13. i.V.m. *Lieb / Riehl* (2006), S. 211.

Rückstellung saldiert. Jedoch ist die Einhaltung der Vorschriften des AIVG für die Antragstellung erforderlich.²⁶²

Im Gegensatz zur Sichtweise des *IDW*, welche den Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für den Lohnausgleich verlangt, vertritt die steuerliche Sichtweise in Österreich eine andere Ansicht. Laut der steuerlichen Sichtweise ist der Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für den Lohnausgleich nicht erlaubt. Begründet wird dies aufgrund der Abgrenzung im § 9 Einkommensteuergesetz²⁶³ (im Folgenden: EStG). Aufgrund dessen ist die Bildung von Rückstellungen im Steuerrecht nur zulässig, wenn diese in der taxativen Aufzählung enthalten sind.²⁶⁴ Jedoch wird in den EStR 2000 nur die Bildung einer Rückstellung für den Erfüllungsrückstand im Blockmodell erwähnt, allerdings nicht für den Lohnausgleich. Allerdings kann die Annahme getroffen werden, dass für den Lohnausgleich eine Verbindlichkeit gebildet wird. In diesem Fall ist der Lohnausgleich zu der Verbindlichkeit für den Erfüllungsrückstand hinzuzurechnen. Die Behandlung der Verbindlichkeit wird detailliert im nachfolgenden Kapitel zum Blockmodell dargestellt.²⁶⁵

Für die Veränderung in der Verbindlichkeit bzw. Rückstellung ist ein Personalaufwand und bei der Abzinsung ist ein Zinsaufwand in der GuV auszuweisen.²⁶⁶

4.2.2. Bewertung

Für die Bewertung von Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sind grundsätzlich die allgemeinen Bewertungsgrundsätze anzuwenden.²⁶⁷ Darüber hinaus ist für Rückstellungsbewertungen § 211 Abs. 1 UGB relevant. Indem wird der prinzipielle Ansatz des „nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung“²⁶⁸ ermittelten Betrages und die Berücksichtigung des Vorsichtsgrundsatzes gefordert.²⁶⁹

²⁶² Vgl. *Barborka* (2004), S. 377 f.

²⁶³ Einkommensteuergesetz 1988 vom 7.7.1988 (BGBl. Nr. 400/1988), zuletzt geändert am 31.3.2012 (BGBl. I Nr. 22/2012).

²⁶⁴ Vgl. *Zorn* (2006), Rn. 180 i.V.m. EStR 2000, 3447 ff.

²⁶⁵ Sieh Kap. 4.3.

²⁶⁶ Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 274 f. i.V.m. S. 277.

²⁶⁷ Vgl. § 201 UGB.

²⁶⁸ § 211 Abs. 1 Satz 2 UGB.

²⁶⁹ Vgl. § 211 Abs. 1 Satz 2 UGB.

Rückstellungen sind generell mit dem Betrag anzusetzen, der aufgrund von „vernünftiger unternehmerischer Beurteilung“²⁷⁰ ermittelt wurde. Darunter wird ein Maßstab für Schätzungen verstanden. Der Maßstab für Bewertungen ist bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten der erwartete Rückzahlungsbetrag.²⁷¹ Aus diesem Grund ist der angesetzte Betrag, jener Betrag, der im Zeitpunkt des Eintritts der Verbindlichkeit erwartet wird.²⁷² Die Ermittlung des Rückstellungsbetrages erfolgt jährlich. Die Bewertung hat nachvollziehbar und unabhängig zu erfolgen.²⁷³ Die Schätzung des Betrags muss nachvollziehbar sein.²⁷⁴ In die Feststellung des Rückstellungsbetrages werden alle vorhandenen Informationen am Bilanzstichtag, welche einen Einfluss auf den Wert haben, mit einbezogen, z.B. zukünftige Gehaltserhöhungen oder Störfälle.²⁷⁵ Die zukünftigen Gehaltserhöhungen werden am Bilanzstichtag unter der Berücksichtigung aller Informationen nachvollziehbar errechnet. Alle Informationen, welche in die Bewertung mit einfließen, müssen einen entsprechenden sicheren Eintritt aufweisen.²⁷⁶ Zudem werden Erfahrungswerte verwendet, wenn diese verfügbar sind. Die Bewertung für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten kann auch erfolgen, wenn die Basis dafür der Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme ist.²⁷⁷

Die Abzinsung der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach hM nur erlaubt, wenn diese einen Zinsanteil enthält. Zur Ermittlung des Zinsanteils muss die Rückstellung einer Prüfung unterzogen werden.²⁷⁸ Aufgrund der Erstbewertung mit dem Barwert, welcher mit Hilfe der vernünftigen unternehmerischen Beurteilung ermittelt wurde, ist die Rückstellung abzuzinsen.²⁷⁹ Dies unterstützt auch das *IDW*. Nach deren Meinung wird der „finanzwirtschaftliche Begriff einer Rentenzahlung“²⁸⁰ erfüllt, da der Aufstockungsbetrag grundsätzlich in monatlichen und unveränderten

²⁷⁰ § 211 Abs. 1 Satz 2 UGB.

²⁷¹ Vgl. *Leitner / Urnik / Urtz* (2011), Rn. 20.

²⁷² Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 360 f.

²⁷³ Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 487 f.

²⁷⁴ Vgl. *Leitner / Urnik / Urtz* (2011), Rn. 20.

²⁷⁵ Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 488.

²⁷⁶ Vgl. *Leitner / Urnik / Urtz* (2011), Rn. 21.

²⁷⁷ Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 488.

²⁷⁸ Vgl. *Leitner / Urnik / Urtz* (2011), Rn. 22.

²⁷⁹ Vgl. *Barborka* (2004), S. 377 f. i.V.m. *Förschle / Naumann* (1999), S. 159.

²⁸⁰ *IDW* (1998), Rn. 13.

Raten geleistet wird.²⁸¹ Der Zinssatz ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, jedoch kann davon ausgegangen werden, dass der Marktzinssatz anzuwenden ist.²⁸²

Die Einmalrückstellung für die kollektivvertraglich bzw. im Rahmen einer Betriebsvereinbarung festgelegten Optionen für Altersteilzeitvereinbarungen wird gem. *IDW* in der Höhe der vermutlichen zukünftigen Inanspruchnahmen als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten angesetzt und abgezinst.²⁸³

4.2.3. Ausweis und Angaben

Der Ausweis von Rückstellungen ist im § 198 Abs. 1 UGB geregelt. Dieser besagt jedoch nur, dass Rückstellungen separat ausgewiesen werden müssen.²⁸⁴ Die Rückstellungen sind nach der Fristigkeit aufgrund der verbleibenden Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarungen auszuweisen.²⁸⁵

Die Rückstellungen für den Lohnausgleich werden unter der Bilanzposition „B.C.4. sonstige Rückstellungen“ ausgewiesen. Dies erfolgt aufgrund der Tatsache, dass diese Rückstellungen nicht als Abfertigungs-, Pensions- oder Steuerrückstellungen einzuordnen sind.²⁸⁶ Aufstockungsbeträge sind nicht als pensionsähnliche Verpflichtungen auszuweisen, da sie diesen nicht zuzurechnen sind.²⁸⁷ Die Einmalrückstellung wird auch unter den sonstigen Rückstellungen ausgewiesen.²⁸⁸

Für Rückstellungen gelten grundsätzlich die allgemeinen Bestimmungen für Anhangangaben. Diese besagen, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage realitätsnah dargestellt werden muss. Zudem müssen die Methoden der Bilanzierung und Bewertung angegeben und beschrieben werden. Bestehen Abweichungen von diesen Methoden sind diese anzugeben und zu erläutern. Die Auswirkungen, die die

²⁸¹ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²⁸² Vgl. *Grünberger* (2004), Kap. 3.1. i.V.m. *Djanani* (1999), Kap. 4.3.

²⁸³ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

²⁸⁴ Vgl. § 198 Abs. 1 UGB.

²⁸⁵ Vgl. *Ennöckl* (1991), Kap. 2.2.

²⁸⁶ Vgl. § 224 Abs. 3 UGB.

²⁸⁷ Vgl. *Barborka* (2004), S. 377 f.

²⁸⁸ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 13.

Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben sind separat zu beschreiben.²⁸⁹

Zudem sind bei Wesentlichkeit Rückstellungen, welche nicht separat ausgewiesen werden, in dem Anhang detailliert darzustellen.²⁹⁰ Hierfür wird ein Rückstellungsspiegel verfasst, welche die Entwicklung der Rückstellungen im Laufe des Geschäftsjahres darstellt.²⁹¹

4.3. Blockmodell

4.3.1. Ansatz

Im Rahmen des Blockmodelles wird in der Arbeitsphase kontinuierlich ein Wertguthaben aufgebaut, welches in der Freizeitphase monatlich aufgelöst wird. Dieses Wertguthaben wird auch als Erfüllungsrückstand bezeichnet.

Wie im einleitenden Kapitel erwähnt besteht keine Regelung im UGB, welche eine explizite Behandlung des Erfüllungsrückstandes darlegt. Werden die Bestimmungen des *IDW* Fachgutachtens zur bilanziellen Behandlung herangezogen, ist auch in diesen keine eindeutige Regelung zu finden. Das *IDW* verlangt lediglich den Auf- und Abbau eines Schuldpostens. Zudem stellt das *IDW* die Möglichkeit frei diesen Schuldposten als Rückstellung oder als Verbindlichkeit anzusetzen.²⁹² Aus diesem Grund kann der Erfüllungsbetrag wie im deutschen Recht als rätierlich anzusammelnde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten behandelt werden.²⁹³

Die steuerliche Sichtweise in Österreich weicht von der *IDW* Sichtweise insofern ab, da im EStR 2000 festgeschrieben wurde, wie der Erfüllungsrückstand zu behandeln ist. Der Erfüllungsrückstand wird nicht wie im deutschen Recht und wie in Österreich vor dem *Wartungserlass 2006* als Rückstellung behandelt, sondern als Verbindlichkeit.²⁹⁴ Die Änderung der bilanziellen Behandlung in Österreich wird damit begründet,

²⁸⁹ Vgl. § 236 UGB.

²⁹⁰ Vgl. § 237 Z 7 UGB.

²⁹¹ Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 493, i.V.m. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2009), S. 444.

²⁹² Vgl. *IDW* (1998). Rn. 16.

²⁹³ Siehe Kap. 3.3.

²⁹⁴ Vgl. *Zwirner* (2011), S. 619, sowie *Wartungserlass 2006* (2006), Rn. 2441a.

dass „die Verpflichtung am Bilanzstichtag dem Grunde und der Höhe nach gewiss ist.“²⁹⁵

Der Erfüllungsrückstand ist mit dem Eintritt eines Störfalls an den Arbeitnehmer bzw. an seine Erben in der Höhe des geleisteten Arbeitszeitguthabens auszuzahlen. Die Auszahlung des Lohnausgleichs ist Falle eines Störfalls kollektivvertraglich bzw. im Rahmen einer Betriebsvereinbarung bzw. im Zuge der Altersteilzeitvereinbarung festgelegt. Dieser wird für das zu diesem Zeitpunkt erbrachte Arbeitszeitguthaben geleistet. Dadurch ist mit dem Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung bekannt in welcher Höhe der Lohnausgleich zu leisten ist.²⁹⁶

Demzufolge erfolgt der Ansatz mit dem Betrag, der am Stichtag bekannt ist.²⁹⁷ Zudem erläutert das EStR 2000, dass für Erfüllungsrückstände in nachkommenden Zeitabschnitten weder eine Verbindlichkeit noch eine Rückstellung anzusetzen ist.²⁹⁸

Die einzige Ungewissheit besteht im Bezug auf das Altersteilzeitgeld. Das AMS gewährt das Altersteilzeitgeld, wenn die Voraussetzungen des § 27 AIVG erfüllt werden. Ist diese Gewährung zugesagt, dann wird die Verbindlichkeit für den Erfüllungsrückstand um das Altersteilzeitgeld gekürzt.²⁹⁹ Besteht im Zeitpunkt der Bildung der Verbindlichkeit eine Ungewissheit bzgl. eines Teiles der Verbindlichkeit, da z.B. die Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes hinreichend unsicher ist, dann erfolgt die Bildung einer Rückstellung in der Höhe des entsprechenden Betrages.³⁰⁰ Aufgrund dessen wird anstelle der Bilanzierung einer Verbindlichkeit der Passivposten in eine Verbindlichkeit und in eine Rückstellung aufgeteilt. Die Rückstellung ist nur in der Höhe des ungewissen Teiles anzusetzen.³⁰¹

Die separate bilanzielle Behandlung des Aufstockungsbetrages ist im EStR 2000 nicht behandelt. Daher kann angenommen werden, dass dieser nach der steuerlichen Sichtweise mit dem Erfüllungsrückstand als Verbindlichkeit angesetzt

²⁹⁵ EStR 2000, Rn. 2441a.

²⁹⁶ Vgl. *Stockinger* (2004), Kap. 3.2.

²⁹⁷ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

²⁹⁸ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

²⁹⁹ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a i.V.m. *Treich* (2010), S. 129.

³⁰⁰ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

³⁰¹ Vgl. *Stockinger* (2004), Kap. 3.3.

wird.³⁰² Allerdings wird nach der *IDW* Sichtweise für alle zukünftig zu leistenden Lohnausgleich sowie für den Erfüllungsrückstand eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten angesetzt.³⁰³

Das Altersteilzeitgeld ist nicht wie in Deutschland als sonstige Forderung zu aktivieren, da in Österreich der Anspruch auf Altersteilzeitgeld ab der Antragsstellung vorhanden ist.³⁰⁴ Die zukünftigen Erstattungsleistungen werden mit den Verbindlichkeiten saldiert.³⁰⁵

Erfolgt im Zuge eines Kollektivvertrages bzw. Betriebsvereinbarung eine Zusage für eine Option für Altersteilzeitvereinbarungen, welche eine bestimmte Anzahl an Arbeitnehmer wahrnehmen können, dann ist für dieses Wahlrecht eine Einmalrückstellung als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen.³⁰⁶

Im Gegensatz zum HGB ist im UGB keine Regelung zur Insolvenzsicherung des Erfüllungsbetrags zu finden. Im Falle einer Insolvenz wird der Erfüllungsbetrag durch das IESG gesichert. Der IESG-Beitrag wird im Rahmen der zu leistenden Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung erbracht.³⁰⁷

Für die Veränderung in der Verbindlichkeit bzw. Rückstellung ist ein Personalaufwand und bei der Abzinsung ist ein Zinsaufwand in der GuV auszuweisen.³⁰⁸

4.3.2. Bewertung

Maßgeblich für die Bewertung von Verbindlichkeiten ist § 211 Abs. 1 UGB. In diesem ist festgeschrieben, dass der Ansatz von Verbindlichkeiten generell mit dem Rückzahlungsbetrag zu erfolgen hat.³⁰⁹ Der Rückzahlungsbetrag ist jener Wert, der für die Tilgung der Verbindlichkeit erforderlich ist. Jedoch ist nicht der tatsächlich zu leistende Betrag für den Ansatz relevant, sondern jener, der im Zeitpunkt der Bewertung

³⁰² Vgl. *Stockinger* (2004), Kap. 3.3.

³⁰³ Siehe Kap. 4.2.1.

³⁰⁴ Vgl. *Barborka* (2004), S. 377 f.

³⁰⁵ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

³⁰⁶ Vgl. *Barborka* (2004), S. 377 f.

³⁰⁷ Vgl. § 27 Abs. 4 AIVG i.V.m. § 3a Abs. 1 letzter Satz IESG.

³⁰⁸ Vgl. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 274 f. i.V.m. S. 277.

³⁰⁹ Vgl. § 211 Abs. 1 Satz 1 UGB.

aufgewendet werden müsste.³¹⁰ Dieser Wert ist jährlich zum Abschlussstichtag zu errechnen.³¹¹

Die Erstbewertung hat mit dem Rückzahlungsbetrag, welcher zu diesem Zeitpunkt erstmalig ermittelt wird, zu erfolgen. Dieser erstmals ermittelte Rückzahlungsbetrag ist der Anschaffungswert. In weiterer Folge ist ein höherer oder niedriger Rückzahlungsbetrag zum Bilanzstichtag zu passivieren. Jedoch kann der Rückzahlungsbetrag nicht niedriger als der Anschaffungswert sein. Dies erfolgt aufgrund des Vorsichtsprinzips.³¹² Dieser besitzt auf die Bewertung einen erheblichen Einfluss aufgrund der Regelung, dass nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen.³¹³ Das strenge Höchstwertprinzip gilt auch für langfristige Verbindlichkeiten.³¹⁴ Aufgrund der Dauer einer Altersteilzeitvereinbarung im Rahmen des Blockmodells sind diese als langfristige Verbindlichkeit zu betrachten.

Zudem ist im EStR 2000 dargelegt, dass bei der Bewertung einer Verbindlichkeit für den Erfüllungsrückstand kein Einbezug der bevorstehenden Gehaltserhöhungen erfolgt. Dies ist unabhängig von der Art der Erhöhung z.B. durch Biennalsprünge.³¹⁵ Zudem ist ein zukünftiger Erfüllungsrückstand nicht zu berücksichtigen.³¹⁶ Dies entspricht dem Stichtagsprinzip von Verbindlichkeiten, welches besagt, dass für das jeweilige Abschlussjahr nur die Kostensteigerungen berücksichtigt werden dürfen, die in diesem Jahr entstanden sind.³¹⁷

Eine Abzinsung verstößt grundsätzlich gegen das Realisationsprinzip. Jedoch ist bei dem Vorhandensein von verdeckten Zinszahlungen eine Abzinsung möglich. Allerdings ist dies bei Altersteilzeitvereinbarungen nicht der Fall. Dies ist auch für langfristige Verbindlichkeiten gültig.³¹⁸

³¹⁰ Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2011), S. 356.

³¹¹ Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2011), S. 468.

³¹² Vgl. Leitner / Urnik / Urtz (2011), Rn. 4.

³¹³ Vgl. Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler (2011), S. 468.

³¹⁴ Vgl. Leitner / Urnik / Urtz (2011), Rn. 6.

³¹⁵ Vgl. EStR 2000, Rn. 2441a.

³¹⁶ Vgl. Zorn (2006), Rn. 180.

³¹⁷ Vgl. Konezny (2010b), Rn.13.

³¹⁸ Vgl. Leitner / Urnik / Urtz (2011), Rn. 10.

Das Altersteilzeitgeld wird im Rahmen des Blockmodells als Einheit mit der künftigen Entlohnung, dem Lohnausgleich und den Sozialversicherungsbeiträgen gem. § 27 Abs 2 Z 3 AIVG angesehen. Aus diesem Grund kommt es zur Saldierung des geleisteten Altersteilzeitgeldes mit der Verbindlichkeit. Dadurch wird die Verbindlichkeit um den gewährten Erstattungsanspruch vermindert.³¹⁹

Nach *IDW* Sichtweise wird die Rückstellung für den Erfüllungsbetrag als Ansammlungsrückstellung behandelt. Die Rückstellung für den Lohnausgleich wird mit dem erwarteten Rückzahlungsbetrag angesetzt, welcher aufgrund von vernünftiger unternehmerischer Beurteilung ermittelt wurde. Aufgrund dessen wurden alle Werte mit einbezogen, welche einen Einfluss auf den Rückzahlungsbetrag haben.³²⁰

Die Einmalrückstellung für die Optionswahlmöglichkeit wird auf Basis der Arbeitnehmerzahl, welche die Wahlmöglichkeit ausüben können, bemessen und abgezinst.³²¹

4.3.3. Ausweis und Angaben

Der Ausweis von Verbindlichkeiten ist im § 198 Abs. 1 UGB geregelt. Dieser besagt jedoch nur, dass Verbindlichkeiten separat ausgewiesen werden müssen.³²² Die Verbindlichkeiten sind nach der Fristigkeit aufgrund der verbleibenden Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarungen auszuweisen.³²³

Die verschiedenen Arten von Verbindlichkeiten sind gem. § 224 Abs. 3 UGB einzuordnen. Eine Verbindlichkeit für den Erfüllungsrückstand ist als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen. Die wird dadurch begründet, dass diese Position eine Ansammlung von Posten ist, welche nicht den anderen Arten zuzuordnen sind, z.B. unbezahlte Gehälter und Abgaben für die Sozialversicherung.³²⁴

Für Verbindlichkeiten gelten grundsätzlich die allgemeinen Bestimmungen für Anhangangaben. Diese besagen, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

³¹⁹ Vgl. *Stockinger* (2004), Kap. 3.3. i.V.m. EStR 2000, Rn. 2441a.

³²⁰ Vgl. *Leitner / Urmik / Urtz* (2011), Rn. 21, weiterführend Kap. 3.3 und Kap. 4.2.2.

³²¹ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 651 i.V.m. *Barborka* (2004), S. 377 f.

³²² Vgl. § 198 Abs. 1 UGB.

³²³ Vgl. *Ennöckl* (1991), Kap. 2.2.

³²⁴ Vgl. *Mirtl* (1999), Kap. 2.8.1.

ziemlich exakt dargestellt werden muss. Zudem müssen die Methoden der Bilanzierung und Bewertung angegeben und beschrieben werden. Bestehen Abweichungen von diesen Methoden, sind diese anzugeben und zu erläutern. Die Auswirkungen, die die Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, sind separat zu beschreiben.³²⁵

Im Anhang sind zusätzlich Angaben zu den „sonstigen Verbindlichkeiten“ darzustellen, wenn diese die Voraussetzung der Wesentlichkeit und der nachträglichen Zahlungswirksamkeit erfüllen. Die „sonstigen Verbindlichkeiten“ werden erst nach dem Stichtag des Abschlusses zahlungswirksam.³²⁶

Die Höhe der Verbindlichkeit ist im Rahmen von Anhangangaben bzw. Anmerkungen bei jedem separaten Bilanzposten für Verbindlichkeiten mit einer Fristigkeit von bis zu einem Jahr auszuweisen.³²⁷ Darüber hinaus sind Angaben für Verbindlichkeiten anzugeben, wenn sich die verlangten Informationen nicht aus der Bilanz ersichtlich sind. Diese Informationen sind „der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren“³²⁸, „der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr“³²⁹ sowie „der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten“³³⁰. Als Restlaufzeit versteht man den vertraglich fixierten Leistungstermin.³³¹ Im Zusammenhang mit Altersteilzeitvereinbarungen wird mit der Restlaufzeit der Zeitraum verstanden, die noch aufgebracht werden muss, damit die vertraglich vereinbarte Laufzeit der Altersteilzeit beendet ist.

Die Darstellung der Verbindlichkeiten nach Restlaufzeit gem. § 225 Abs. 6 UGB und § 237 Z 1 UGB wird mit Hilfe eines Verbindlichkeitspiegels im Anhang ermöglicht. Dieser ermöglicht eine übersichtliche Erläuterung.³³²

³²⁵ Vgl. § 236 UGB.

³²⁶ Vgl. § 225 Abs. 6 letzter Satz UGB.

³²⁷ Vgl. § 225 Abs. 6 UGB.

³²⁸ § 237 Z 1 lit. a UGB.

³²⁹ § 237 Z 1 lit. b UGB.

³³⁰ § 237 Z 1 lit. c UGB.

³³¹ Hirschler / Wiedermann-Ondrej (2010), Rn. 79.

³³² Hirschler / Wiedermann-Ondrej (2010), Rn. 80.

Der Lohnausgleich und der Erfüllungsrückstand werden als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten unter sonstige Rückstellungen ausgewiesen. Der Ausweis der Einmalrückstellung für die zukünftigen Inanspruchnahmen von Altersteilzeitvereinbarungen erfolgt auch unter den sonstigen Rückstellungen. Zusätzlich zu den allgemeinen Anhangangaben ist bei Wesentlichkeit einer Rückstellung, die unter sonstige Rückstellungen ausgewiesen wird, diese detailliert im Rahmen des Rückstellungsspiegels im Anhang darzustellen.³³³

³³³ Vgl. § 236 UGB i.V.m. § 237 Z 7 UGB i.V.m. *Bertl / Deutsch-Goldoni / Hirschler* (2011), S. 493, weiterführend Kap. 4.2.3. und Kap. 3.3.3.

5. Rechnungslegung über Altersteilzeitvereinbarungen nach den IAS/IFRS

5.1. Anwendbare Regelungen

Der IDW hat im Jahre 1998 eine Stellungnahme zur Rechnungslegung von Altersteilzeitvereinbarungen verabschiedet, in welcher festgelegt wurde, wie diese nach den International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (im Folgenden: IAS/IFRS) zu behandeln sind.

Im Rahmen der internationalen Rechnungslegung ist der International Accounting Standard 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“³³⁴ (im Folgenden: IAS 19) für Aufstockungsbeträge bzw. Lohnausgleich, welche in Verbindung mit Altersteilzeitvereinbarungen geleistet werden, anzuwenden.³³⁵ Dieser Standard verfolgt das Ziel, die Leistungen an Arbeitnehmer hinsichtlich der Bilanzierung und der verpflichtenden Angaben zu regeln.³³⁶ Ein Unternehmen ist „verpflichtet, eine Schuld zu bilanzieren, wenn ein Arbeitnehmer Arbeitsleistungen im Austausch gegen in der Zukunft zu zahlende Leistungen erbracht hat; und Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen aus der im Austausch für spätere Leistungen von einem Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistungen vereinnahmt hat.“³³⁷ Ausgeschlossen von diesem Standard sind jedoch anteilsbasierte Vergütungen, welche im IFRS 2 behandelt werden. Zu den Leistungen an Arbeitnehmer zählen u.a. Leistungen, welche auf „formellen Plänen oder anderen formellen Vereinbarungen zwischen einem Unternehmen und einzelnen Arbeitnehmer, Arbeitnehmergruppen oder deren Vertretern“³³⁸ basieren.

Am 16.6.2011 wurde vom International Accounting Standard Board eine überarbeitete Version des IAS 19 publiziert.³³⁹ Das Verfahren zur Anerkennung der IAS/IFRS in der Europäischen Union, auch „Endorsement“-Verfahren, wurde am 5.6.2012

³³⁴ International Accounting Standard 19 – Leistungen an Arbeitnehmer (IAS 19), VO (EG) Nr. 1126/2008 i.d.F. VO (EG) 1274/2008 [IAS 1] und VO (EG) Nr 70/2009.

³³⁵ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 8.

³³⁶ Vgl. IAS 19 Zielsetzung.

³³⁷ IAS 19 Zielsetzung (a) – (b).

³³⁸ IAS 19.3 (a).

³³⁹ Vgl. *Mehlinger / Seeger* (2011), S. 1771.

abgeschlossen und am 6.6.2012 im EU-Amtsblatt veröffentlicht.³⁴⁰ Der geänderte IAS 19 ist für Wirtschaftsjahre ab dem 1.1.2013 anzuwenden. Entscheidet sich ein Unternehmen die Anwendung des neuen Standards schon vor dem 1.1.2013 umzusetzen, ist dies erlaubt. Jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Anwendung bekannt gegeben wird.³⁴¹

Im Folgenden wird der noch gültige Standard zur Erläuterung der Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen verwendet. Aufgrund der Neufassung des IAS 19 können sich einschneidende Änderungen für die Bilanzierung von Altersteilzeit ergeben. Darauf wird in den folgenden Kapiteln gesondert eingegangen.³⁴²

Darüber hinaus ist für die Bilanzierung von Altersteilzeitvereinbarungen auch der International Accounting Standard 37 „Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen“³⁴³ (im Folgenden: IAS 37) hinzuzuziehen.³⁴⁴

5.2. Kontinuierliches Modell

5.2.1. Ansatz

Das *IDW* sieht den Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich als Abfindungsverpflichtung vom Arbeitgeber an. Aufgrund dessen sind Altersteilzeitvereinbarungen gem. IAS 19.4 als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu definieren.³⁴⁵ IAS 19.7 definiert diese als Leistungen, welche an den Arbeitnehmer zu zahlen sind, wenn diese aus einem der folgenden zwei Fälle hervorgeht.³⁴⁶ Der erste Fall ist, dass „ein Unternehmen die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Arbeitnehmers vor dem regulären Pensionierungszeitpunkt beschlossen hat“³⁴⁷. Im anderen Fall hat „ein Arbeitnehmer im Austausch für diese Leistungen freiwillig seiner Freisetzung zugestimmt“³⁴⁸. Zu dem letztgenannten Fall zählen

³⁴⁰ Vgl. *EFRAC* (2012), S. 2.

³⁴¹ Vgl. IAS 19.172 n.F.

³⁴² Vgl. *Lebert* (2011), S. 19.

³⁴³ International Accounting Standard 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen (IAS 37), VO (EG) Nr. 1126/2008 i.d.F. VO (EG) Nr. 1274/2008 [IAS 1] und VO (EG) Nr. 495/2009 [IFRS 3].

³⁴⁴ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 653.

³⁴⁵ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 8.

³⁴⁶ Vgl. IAS 19.7.

³⁴⁷ IAS 19.7 (a).

³⁴⁸ IAS 19.7 (b).

Altersteilzeitvereinbarungen und der damit verbundene Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich.³⁴⁹

Laut IAS 19.132 resultiert eine Verpflichtung für diese Leistungen aufgrund der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht aufgrund der geleisteten Arbeit.³⁵⁰ Die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind sofort als Aufwand zu erfassen, da kein Zusammenhang zwischen der Leistung und einem künftigen Nutzen für den Arbeitgeber besteht.³⁵¹ Dies bedeutet, dass unter den Voraussetzungen des IAS 19.133 und IAS 19.134 mit dem Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung sogleich eine Rückstellung gebildet werden muss.³⁵² Jedoch müssen auch Rückstellungen für alle zukünftig möglichen zu leistenden Aufstockungsbeträge bzw. Lohnausgleiche im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen gebildet werden.³⁵³

In IAS 19.133 ist festgelegt, unter welchen Voraussetzungen diese Leistungen als Verbindlichkeit zu passivieren sind.³⁵⁴ Der Arbeitgeber ist nachweislich verpflichtet, Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu gewähren, wenn dem Arbeitnehmer ein Angebot gestellt wird, welches dazu führt, dass das Arbeitsverhältnis vorzeitig und freiwillig vom Arbeitnehmer beendet wird.³⁵⁵

Darüber hinaus ist in IAS 19.134 definiert, dass zur Einhaltung der nachweisbaren Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein detaillierter Plan aufzustellen ist. Für den Arbeitgeber besteht keine Möglichkeit, sich diesem Plan zu entziehen.³⁵⁶ Dieser Plan muss folgende Mindestangaben beinhalten: „Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis beendet werden soll“³⁵⁷, „die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die für jede Arbeitsplatzkategorie oder Funktion vorgesehen sind“³⁵⁸ und „den Zeitpunkt der Umsetzung des Plans.“³⁵⁹ Die Umsetzung des detaillierten Plans ist zum erstmöglichen Zeitpunkt

³⁴⁹ Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 112.

³⁵⁰ Vgl. IAS 19.132.

³⁵¹ Vgl. IAS 19.137 i.V.m. *Seemann* (2009), Rn. 112.

³⁵² Vgl. *Lieb / Riehl* (2006), S. 211.

³⁵³ Vgl. *Lieb / Riehl* (2006), S. 212.

³⁵⁴ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 9.

³⁵⁵ Vgl. IAS 19.133 (b).

³⁵⁶ Vgl. IAS 19.134.

³⁵⁷ IAS 19.134 (a).

³⁵⁸ IAS 19.134 (b).

³⁵⁹ IAS 19.134 (c).

durchzuführen. Zudem ist eine knappe Bemessung des Zeitraums der kompletten Realisierung des Plans erforderlich, damit wesentliche Planänderungen kaum möglich sind.³⁶⁰

Eine Altersteilzeitvereinbarung beinhaltet die Informationen, welche im IAS 19.134 gefordert werden. Im Zuge des Abschlusses dieser kommt es zur Entstehung des rechtlichen Anspruches des Arbeitnehmers auf den Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich. Ist in einem Tarifvertrag oder in einer Betriebsvereinbarung ein Optionsrecht für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit für einen bestimmten Personenkreis festgeschrieben, dann kann sich der Arbeitgeber der Zahlung von einem Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich nicht entziehen, v.a. wenn die betroffenen Arbeitnehmer dieser Klausel zugestimmt haben. Der Tarifvertrag oder die Betriebsvereinbarung ist auch als detaillierter Plan gem. IAS 19.134 anzusehen und daher ist der Nachweis dessen gegeben.³⁶¹ Jedoch ist zu beachten, ob eine Ablehnungsmöglichkeit seitens des Arbeitgebers festgelegt wurde. In diesem Fall ist für die Passivierung der Verbindlichkeit nur die Anzahl der Arbeitnehmer heranzuziehen, für die diese Möglichkeit nicht existiert.³⁶²

Durch die Neufassung der IAS 19 kommt es zu einer geänderten Definition und einem geänderten Erfassungszeitpunkt des entsprechenden Schuldpostens. Zusätzlich zu der Definition von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist eine Negativabgrenzung hinzugekommen. Diese Abgrenzung ermöglicht eine genauere Zurechnung zu den Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Die Abgrenzung wird durch zwei Anhaltspunkte gewährleistet. Ein Anhaltspunkt ist der zukünftige Erhalt von Arbeitsleistung. Der andere besteht, wenn erbrachte Leistungen mit einem Leistungsplan in Verbindung stehen. Sind diese vorhanden, dann ist die Leistung des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer durch eine Gegenleistung seitens des Arbeitnehmers mittels Arbeitsleistung gerechtfertigt. Aus diesem Grund ist es ungewiss, ob Aufstockungsbeträge bzw. Lohnausgleiche, welche im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen geleistet werden, auch in Zukunft als

³⁶⁰ Vgl. IAS 19.134 (c).

³⁶¹ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 9.

³⁶² Vgl. *IDW* (1998), Rn. 10.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zugeordnet werden können.³⁶³

Eine weitere Änderung betrifft die Definition, unter welchen Voraussetzungen sich der Arbeitgeber dem Angebot, Leistungen gem. IAS 19.132 zu gewähren, nicht mehr entziehen kann.³⁶⁴ Um einen Entzug des Arbeitgebers zu verhindern, wurden Kriterien festgelegt, welche garantieren, dass die vereinbarten Leistungen auch gezahlt werden. Ein Angebot ist vom Arbeitgeber zu erfüllen, wenn das gestellte Angebot von den Arbeitnehmern akzeptiert worden ist oder wenn Vorgaben dem Arbeitgeber die Möglichkeit zum Rückzug nehmen oder der Arbeitgeber den Arbeitnehmern bereits einen Detailplan gem. IAS 19.134 übermittelt hat. Infolge der genaueren Definition kann es zu einer späteren Erfassung von Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen des IAS/IFRS-Abschlusses kommen.³⁶⁵

Im Zuge der Neufassung des IAS 19 ist die Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen bzw. Lohnausgleiche, welche im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen geleistet werden, genauer zu betrachten. Laut *Mehlinger / Seeger* und *Scharr / Feige / Baier* wurde noch keine Entscheidung von Fachgremien gefällt, welche die bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen betrifft.³⁶⁶

Erstattungsansprüche, welche gegenüber der BA bestehen, sind analog zum HGB-Abschluss auch im IAS-Abschluss nur zu aktivieren, wenn der Bezug dieser de facto sicher ist.³⁶⁷ Dies ist bei der Erfüllung der Vorschriften des AltTZG gegeben.³⁶⁸ Die Erstattung als eigenständiger Vermögenswert ist gem. IAS 37.53 anzusetzen. Im Falle eines Ansatzes des Erstattungsbetrages ist zu verifizieren, dass dieser den Rückstellungsbetrag nicht übersteigt.³⁶⁹ Bevor die Erstattungsansprüche nicht gewährleistet sind, können diese auch nicht eine Verringerung der Rückstellungen bewirken. Im Regelfall kommt es zur Garantierung der Erstattungsansprüche erst mit der Erfüllung

³⁶³ Vgl. *Scharr / Feige / Baier* (2012), S. 14.

³⁶⁴ Vgl. *Scharr / Feige / Baier* (2012), S. 14.

³⁶⁵ Vgl. *Scharr / Feige / Baier* (2012), S. 15.

³⁶⁶ Vgl. *Mehlinger / Seeger* (2011), S. 1772, sowie *Scharr / Feige / Baier* (2012), S. 15.

³⁶⁷ Vgl. *Riehl / Stieglitz* (2003), S. 74, i.V.m. IAS 19.104A und IAS 37.53.

³⁶⁸ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 15.

³⁶⁹ Vgl. IAS 37.53.

der Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes.³⁷⁰ Im Gegensatz zum HGB- und IAS/IFRS-Abschluss bestehen die Ansprüche für Altersteilzeitgeld gegenüber dem AMS schon ab der Antragsstellung und werden daher im UGB-Abschluss mit der Rückstellung saldiert.³⁷¹

Für die Veränderung in der Rückstellung ist ein Personalaufwand und bei der Abzinsung ist ein Zinsaufwand in der GuV auszuweisen.³⁷²

5.2.2. Bewertung

Die Basis für die Bewertung des Aufstockungsbetrages bzw. Lohnausgleichs ist die Anzahl der Arbeitnehmer, welche die Möglichkeit, in Altersteilzeit zu gehen, in Anspruch genommen haben.³⁷³ Hierfür ist der „Grad der wahrscheinlichen Inanspruchnahme“³⁷⁴ relevant. Die Voraussage der zukünftig abzuschließenden Altersteilzeitvereinbarungen basiert auf vergangenheitsbezogenen Erfahrungswerten des eigenen oder vergleichbarer anderer Unternehmen. Sind diese Erfahrungswerte nicht vorhanden, sind die Ergebnisse einer unternehmensinternen Befragung für die Bewertung wesentlich. Auch für tarifvertragliche bzw. in einer Betriebsvereinbarung beschlossene Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Altersteilzeit sind die Ergebnisse einer internen Arbeitnehmerbefragung als Indikator heranzuziehen, v.a. wenn es Arbeitnehmer betrifft, welche vor dem Ablauf der Laufzeit der Vereinbarung die Voraussetzungen erfüllen, jedoch nicht zum Abschlussstichtag. Darüber hinaus ist mit dem Eintritt eines Störfalls die Beendigung der verpflichtenden Leistung des Aufstockungsbetrages bzw. Lohnausgleichs des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer nach versicherungsmathematischen Grundsätzen einzubeziehen.³⁷⁵

Für die versicherungsmathematische Berechnung der Rückstellung sind bevorstehende Begebenheiten mit einzubeziehen. Jedoch sind nur Begebenheiten

³⁷⁰ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 15.

³⁷¹ Vgl. *Barborka* (2004), S. 377 f.

³⁷² Vgl. *Zülch / Hendlner* (2009), S. 123 f. i.V.m. *IDW* (1998), Rn. 12.

³⁷³ Vgl. IAS 19.140.

³⁷⁴ *IDW* (1998), Rn. 11.

³⁷⁵ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 11.

aufzunehmen, welche über „ausreichende objektive substantielle Hinweise auf deren Eintritt“³⁷⁶ verfügen.³⁷⁷

Im Fachgutachten des *IDW* ist festgeschrieben, dass der Barwert anzusetzen ist, wenn die Leistung des Aufstockungsbetrages bzw. Lohnausgleichs erst nach mehr als einem Jahr nach dem Abschlussstichtag fällig ist. Dieser Barwert ist gem. IAS 19.78 zu bilden.³⁷⁸ Generell ist der „durchschnittliche, am Abschlussstichtag für öffentliche Anleihen geltende frist- (und währungs-)adäquate Marktzinssatz“³⁷⁹ als Basis für die Abzinsung heranzuziehen. Allerdings wurde im Rahmen des Fachgutachtens die Begrenzung des IAS 37.45 nicht erwähnt. Diese bestimmt, dass ein Ansatz einer Rückstellung mit dem Barwert nur bei Wesentlichkeit zu erfolgen hat. Darüber hinaus sind die möglichen Anpassungen des Lohnniveaus nicht erläutert.³⁸⁰ Diesbezüglich bestimmt IAS 37.47, dass der geschätzte zukünftige Zahlungsstrom bei Gehaltserhöhungen angepasst wird. Dies beeinflusst jedoch nicht den Abzinsungssatz.³⁸¹

Im Zuge einer möglichen Neuordnung der Aufstockungsbeiträge bzw. Lohnausgleiche als andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind die schon bestehenden Rückstellungen für Altersteilzeit neu zu bewerten. Dadurch werden diese schon gebildeten Rückstellungen so dargestellt, als wären sie ab Beginn der Altersteilzeit als andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer eingeordnet worden. Aus diesem Grund besteht die Möglichkeit, dass ein Teil des Aufwandes, welcher im Zuge der Rückstellungsbildung als Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfasst worden ist, über den verbleibenden Zeitraum der Altersteilzeitvereinbarung doppelt erfasst wird.³⁸²

Grundsätzlich sind Erstattungsansprüche getrennt als Vermögenswert zu aktivieren. Der angesetzte Betrag darf nicht höher als der Betrag der Rückstellung sein.³⁸³ Die zukünftigen und geplanten Erstattungsansprüche können ggf. auch als eine

³⁷⁶ IAS 37.48.

³⁷⁷ Vgl. *Büchele* (1999), S. 1484.

³⁷⁸ Vgl. IAS 19.139.

³⁷⁹ *IDW* (1998), Rn. 12.

³⁸⁰ Vgl. *Büchele* (1999), S. 1484.

³⁸¹ Vgl. IAS 37.47.

³⁸² Vgl. *Scharr / Feige / Baier* (2012), S. 14.

³⁸³ Vgl. IAS 37.53.

Eventualforderung gem. IAS 37.10 dargestellt werden. Diese Eventualforderungen sind in der Vergangenheit liegende Ereignisse, wie der Vertragsabschluss einer Altersteilzeitvereinbarung, deren Eintritt noch wahrscheinlich ist, v.a. die Wiederbesetzung der freiwerdenden Stelle.³⁸⁴ Der Arbeitgeber ist nicht befugt eine Eventualforderung anzusetzen.³⁸⁵ Die Eventualforderung wird laufend überprüft, ob die Abbildung der Entwicklung im Abschluss der Realität entspricht.³⁸⁶

5.2.3. Ausweis und Angaben

Der Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich wird grundsätzlich als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ausgewiesen. Diese ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten³⁸⁷ In diesem Fall kommt es zur vereinfachten Offenlegungspflicht unter den Bestimmungen des IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ und des IAS 24 „Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen“.³⁸⁸ Bei Wesentlichkeit von Aufwendungen, welche aufgrund von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen, sind diese gesondert nach Art und Betrag auszuweisen.³⁸⁹ Der Arbeitgeber hat Auskünfte zu sämtlichen Leistungen an Arbeitnehmer in Schlüsselpositionen anzugeben. Die Leistungen werden im Rahmen der Entlohnung erbracht.³⁹⁰ Darüber hinaus sind die Rückstellungen nach der Fristigkeit aufgrund der verbleibenden Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarungen auszuweisen.³⁹¹

Eine Eventualverbindlichkeit für den Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich besteht jedoch, wenn die Anzahl der Arbeitnehmer, welche von dem Angebot des Arbeitgebers über einen Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung Gebrauch machen, ungewiss ist. Der IAS 19.141 besagt, dass in diesem Fall eine Eventualverbindlichkeit im Sinne des IAS 37 „Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen“ ausgewiesen wird. Aufgrund dessen hat der Arbeitgeber die verpflichtenden Angaben bzgl. Eventualverbindlichkeiten zu leisten, außer der Mittelabfluss ist bei

³⁸⁴ Vgl. IAS 37.10.

³⁸⁵ Vgl. IAS 37.31.

³⁸⁶ Vgl. IAS 37.35.

³⁸⁷ Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 115.

³⁸⁸ Vgl. IAS 19.142 und IAS 19.143.

³⁸⁹ Vgl. IAS 1.29 i.V.m. IAS 1.86.

³⁹⁰ Vgl. IAS 24.16.

³⁹¹ Vgl. IAS 1.51 i.V.m. IAS 1.60.

Erfüllung nicht anzunehmen.³⁹² Zum Abschlussstichtag sind für jede Einheit der Eventualverbindlichkeiten eine kurze Darstellung und bestimmte Angaben, wenn diese machbar sind, anzuführen.³⁹³ Diese wären „eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen, bewertet nach den Paragraphen 36-52“³⁹⁴, „die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeit von Abflüssen“³⁹⁵ und „die Möglichkeit einer Erstattung“.³⁹⁶ Im Rahmen der Neuerungen des IAS 19 fällt diese Klassifizierung weg.³⁹⁷

Prinzipiell sind Erstattungsansprüche im Fall des faktisch sicheren Zuflusses als gesonderte Vermögenswerte auszuweisen.³⁹⁸ Für Erstattungsansprüche ist „die Höhe aller erwarteten Erstattungen unter Angabe der Höhe der Vermögenswerte, die für die jeweilige erwartete Erstattung angesetzt wurde“³⁹⁹ anzugeben. Der Ausweis der Eventualforderung des Erstattungsbetrages erfolgt im Falle des faktisch sicheren Zuflusses gem. IAS 19.34 i.V.m. IAS 19.89 am Bilanzstichtag. Ist der Zufluss einer Eventualforderung faktisch sicher, werden der Vermögenswert und der darauf beziehende Ertrag im Abschluss ausgewiesen. Die Eventualforderung ist darzustellen und zu erklären, sowie ist eine umsetzbare Schätzung über die Auswirkungen finanzieller Natur von den Erstattungsleistungen offenzulegen.⁴⁰⁰

5.3. Blockmodell

5.3.1. Ansatz

Im Rahmen des Blockmodells wird gem. *IDW* der Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich und der Erfüllungsrückstand getrennt behandelt. Der Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich ist wie im Kontinuierlichen Modell als Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zuordnen und als Rückstellung zu bilanzieren.⁴⁰¹ Dadurch dass das BA bzw. AMS den Erstattungsbetrag bzw. das Altersteilzeitgeld nur für den Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich und den zusätzlichen

³⁹² Vgl. IAS 19.141.

³⁹³ Vgl. IAS 37.86.

³⁹⁴ IAS 37.86 (a).

³⁹⁵ IAS 37.86 (b).

³⁹⁶ IAS 37.86 (c).

³⁹⁷ Vgl. IAS 19.171 n.F.

³⁹⁸ Vgl. IAS 37.53.

³⁹⁹ IAS 37.85 (c).

⁴⁰⁰ Vgl. *Förschle / Naumann* (1999), S. 162.

⁴⁰¹ Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 115.

erstattungsfähigen Kosten, jedoch nicht für den Erfüllungsrückstand, gewährt, wird der Erstattungsbetrag bzw. das Altersteilzeitgeld wie im Kontinuierlichen Modell behandelt.⁴⁰²

Der Erfüllungsrückstand entsteht gem. *IDW* analog zum HGB bzw. UGB durch die Ansammlung eines Schuldpostens während der Arbeitsphase und wird mit dem Barwert angesetzt. In der Freistellungsphase erfolgt der Abbau des Schuldpostens.⁴⁰³ Im Fachgutachten des *IDW* ist festgelegt, dass dieser Schuldposten als „liability bzw. Verbindlichkeit oder Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs 1 HGB“⁴⁰⁴ anzusetzen ist. In der deutschen Literatur wird im Rahmen des HGB-Abschlusses der Ansatz einer Rückstellung vertreten. Dies wird begründet durch die verzögerte Entgeltleistung für schon erbrachte Arbeitsleistung und der nichtgewährten Leistung des Aufstockungsbetrages im Falle eines Störfalls. Daher wird eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet.⁴⁰⁵ Im Gegensatz dazu wird im UGB-Abschluss eine Verbindlichkeit für den Erfüllungsrückstand angesetzt.⁴⁰⁶

Das *IDW* gibt keine konkreten Anweisungen, nach welcher IAS/IFRS-Regelung der Erfüllungsrückstand zu bilanzieren ist. In dem Fachgutachten wird lediglich der kontinuierlichen Auf- und Abbau eines Schuldpostens genannt.⁴⁰⁷ *Lieb / Riehl* bzw. *Riehl / Stieglitz* erläutern, dass eine Rückstellung mit Abzinsung für den Erfüllungsrückstand aus Altersteilzeit gebildet werden soll.⁴⁰⁸ Im Falle der Bildung einer Rückstellung sind die Regelungen des IAS 37 anzuwenden. Jedoch erwähnen *Mehlinger / Seeger*, dass unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer der Erfüllungsrückstand aus Altersteilzeitvereinbarungen fällt.⁴⁰⁹ Dies wird auch durch den IAS 37.5 (d) unterstützt. In diesem wird definiert, dass die speziellen Regelungen des IAS 19 anstatt den generellen Vorschriften des IAS 37 heranzuziehen sind.⁴¹⁰

⁴⁰² Siehe Kap. 5.2.

⁴⁰³ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 16.

⁴⁰⁴ *IDW* (1998), Rn. 16.

⁴⁰⁵ Vgl. *Riehl / Stieglitz* (2003), S. 74.

⁴⁰⁶ Siehe Kap. 4.3.1.

⁴⁰⁷ Vgl. *IDW* (1998), Rn. 16.

⁴⁰⁸ Vgl. *Lieb / Riehl* (2006), S. 214, sowie *Riehl / Stieglitz* (2003), S. 74.

⁴⁰⁹ Vgl. *Mehlinger / Seeger* (2011), S. 1771.

⁴¹⁰ Vgl. IAS 37.5 (d).

Die Anwendung des IAS 19 erklärt sich aus der Definition von anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer. Diese beschreibt, welche Leistungen zu dieser Kategorie zu zählen sind. Laut IAS 19.126 (e) zählen dazu „aufgeschobene Vergütungen, sofern diese zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der sie verdient wurden, ausgezahlt werden“. Für Leistungen nach dem IAS 19.126 sind im Gegensatz zu Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vereinfachte Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden.

Im Zuge der Neufassung des IAS 19 wird der Erfüllungsrückstand auch weiterhin als andere langfristig fällige Leistung klassifiziert. Jedoch ergeben sich Änderungen aufgrund der engen Verknüpfung mit den leistungsorientierten Plänen von Leistungen nach Beendigung des Altersteilzeitverhältnisses. Die Änderungen betreffen den Ansatz und die Bewertung der „Vermögensüberdeckung oder des Fehlbetrags in einem Versorgungsplan für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“⁴¹¹ und von Ansprüchen auf Erstattungsleistungen.⁴¹²

Darüber hinaus kann sich in der Folge eine Neuklassifizierung von Aufstockungsbeträgen bzw. des Lohnausgleichs sich der Ansatz der diesbezüglichen Rückstellung, die im Rahmen des Blockmodells gebildet wird, ändern. *Mehlinger / Seeger* erläutern, dass bei einer Neuklassifizierung nur eine Rückstellung für die Freistellungsphase angesetzt wird. Diese Rückstellung wird in der Arbeitsphase laufend erhöht und ab dem Zeitpunkt des Beginns der Freistellungsphase laufend verringert. Folglich wird die Rückstellung nicht wie derzeit mit dem Beginn der Altersteilzeitvereinbarung für den gesamten Zeitraum der Altersteilzeitvereinbarung mit dem Barwert angesetzt.⁴¹³

Für die Veränderung in der Rückstellung ist ein Personalaufwand und bei der Abzinsung ist ein Zinsaufwand in der GuV auszuweisen.⁴¹⁴ Die Neufassung des IAS 19 bewirkt, dass im Unterschied zu den leistungsorientierten Plänen die Neubewertung der Nettoschuld nicht im sonstigen Ergebnis angesetzt wird.⁴¹⁵

⁴¹¹ IAS 19.155 n.F.

⁴¹² Vgl. IAS 19.155 n.F.

⁴¹³ Vgl. *Mehlinger / Seeger* (2011), S. 1772.

⁴¹⁴ Vgl. *Zülch / Hendl* (2009), S. 123 f. i.V.m. *IDW* (1998), Rn. 12.

⁴¹⁵ Vgl. IAS 19.154 n.F.

5.3.2. Bewertung

Im Zuge der Bewertung des Erfüllungsrückstands als andere langfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer sind die Regelungen zur Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezogen auf leistungsorientierte Pläne anzuwenden.⁴¹⁶ Dafür sind mehrere Risiken zu berücksichtigen, u.a. eine mögliche Gehaltssteigerung und die Sterberisiko.⁴¹⁷ Für den Ansatz und die Bewertung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtungen und den einhergehenden Aufwand von Dienstzeiten sind „versicherungsmathematische Bewertungsmethoden anzuwenden“⁴¹⁸, „die Leistungen den Dienstjahren der Arbeitnehmer zuzuordnen“⁴¹⁹ und „versicherungsmathematische Annahmen zu treffen“.⁴²⁰

Der Erfüllungsrückstand wird als Schuld mit dem Unterschiedsbetrag aus „dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Abschlussstichtag“⁴²¹ und dem „am Abschlussstichtag beizulegenden Zeitwert von Planvermögen (sofern ein solches vorliegt), aus dem die Verpflichtung unmittelbar erfüllt werden“⁴²², angesetzt.

Die Unsicherheit bei der Bewertung von anderen langfristig fälligen Leistungen ist geringer als bei der Bewertung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.⁴²³ Aufgrund dessen ergeben sich signifikante Unterschiede zu den Methoden der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. In Folge dessen sind die Gewinnen bzw. Verlusten nach versicherungsmathematischen Berechnungen sofort zu berücksichtigen und die vollständige Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstaufwand erfolgt im Zeitpunkt der Ersetzung.⁴²⁴

Die Rückstellung wird bei Wesentlichkeit mit dem „risikoadäquaten Zinssatz“⁴²⁵ abgezinst werden.⁴²⁶ Der Abzinsungssatz wird nach versicherungsmathematischen

⁴¹⁶ Vgl. IAS 19.128 Satz 2.

⁴¹⁷ Vgl. IAS 19.63, sowie *Lorson et al.* (2009), S. 651.

⁴¹⁸ IAS 19.63 (a).

⁴¹⁹ IAS 19.63 (b).

⁴²⁰ IAS 19.63 (c).

⁴²¹ Vgl. IAS 19.128 (a).

⁴²² Vgl. IAS 19.128 (b).

⁴²³ Vgl. IAS 19.127.

⁴²⁴ Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 108.

⁴²⁵ *Lorson et al.* (2009), S. 653.

⁴²⁶ Vgl. *Lorson et al.* (2009), S. 653., sowie IAS 19.63 ff.

Grundsätzen ermittelt und stellt Risiken, welche die Rückstellung aufweist, dar.⁴²⁷ Künftige Ereignisse wie Gehaltserhöhungen haben einen Einfluss auf die Höhe der Rückstellung und somit auf den Rückzahlungsbetrag. Jedoch nur, wenn der Eintritt dieser Ereignisse objektiv belegbar ist.⁴²⁸ Die Rückstellung für andere langfristig fällige Leistungen ist abzuzinsen, selbst wenn innerhalb eines Jahres nach dem Abschluss der Altersteilzeit ein Teil davon zu leisten ist.⁴²⁹ Bei Erfüllungsrückständen kann von einer Abzinsung abgesehen werden, da die Zinseffekte im Allgemeinen unwesentlich sind.⁴³⁰

In Folge der Neufassung des IAS 19 sind die für die Bewertung relevanten Regelungen grundsätzlich unverändert geblieben. Der Betrag der Schuld, welcher nach IAS 19.128 angesetzt wird, entfällt jedoch mit der Neufassung. Laut IAS 19.63 n.F. ist „die Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplänen in der Bilanz anzusetzen“. Die Nettoschuld bzw. der Vermögenswert wird gem. IAS 19.57 n.F. ermittelt.⁴³¹

Für die Insolvenzsicherung von Erfüllungsrückständen gem. AltTZG können u.a. Treuhandmodelle angewendet werden. Diese sind so zu gestalten, dass sie als Planvermögen klassifizierbar sind.⁴³² In der Folge „sind die zu passivierenden Erfüllungsrückstände mit dem Zeitwert des Planvermögens zu saldieren“⁴³³. Aufgrund dessen entfällt für Erfüllungsrückstände die Passivierung, da der Nennwert des Erfüllungsrückstandes vor der Insolvenz zu sichern ist. Daher sind nur die Aufstockungsbeträge in der Bilanz anzusetzen.⁴³⁴

Wie auch im Kontinuierlichen Modell wird mit dem Abschluss des Altersteilzeitvertrages eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Höhe der zukünftig zu leistenden Aufstockungsbeträge für die gesamte Dauer der Altersteilzeitvereinbarung gebildet.⁴³⁵

⁴²⁷ Vgl. IAS 19.79 und IAS 37.47.

⁴²⁸ Vgl. IAS 37.48.

⁴²⁹ Vgl. IAS 19.66.

⁴³⁰ Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 110.

⁴³¹ Vgl. IAS 19.154 n.F.

⁴³² Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 111.

⁴³³ *Seemann* (2009), Rn. 111.

⁴³⁴ Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 111.

⁴³⁵ Vgl. *Lieb / Riehl* (2006), S. 214.

Der Erstattungsbetrag ist ein eigenständiger Vermögenswert und wird in der Höhe der faktisch sicheren Erstattung angesetzt. Dieser Betrag darf den Rückstellungsbetrag nicht übersteigen.⁴³⁶

5.3.3. Ausweis und Angaben

Erfüllungsrückstände werden als Rückstellung für andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer ausgewiesen. Dadurch wird ein gemeinsamer Ausweis als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten mit dem Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich gewährleistet.⁴³⁷ Darüber hinaus sind die Rückstellungen nach der Fristigkeit aufgrund der verbleibenden Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarungen auszuweisen.⁴³⁸

Für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer gelten vereinfachte Offenlegungspflichten. Sind ist die Wesentlichkeit des Aufwands, welcher im Zuge der andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer entstand, gegeben, dann sind Angaben gem. IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ erforderlich. Darüber hinaus sind Angaben zu den Leistungen an Arbeitnehmer in entscheidenden Positionen gem. IAS 24 gefordert, wenn die Voraussetzungen dafür erbracht werden.⁴³⁹ *Mehlinger / Seeger* erläutern, dass die vereinfachten Offenlegungspflichten im Zuge der Neuerungen des IAS 19 nicht geändert wurden.⁴⁴⁰

Im Blockmodell wird wie im Kontinuierlichen Modell der Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich als Rückstellung für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und der Erstattungsanspruch gem. IAS 37 als Vermögenswert bzw. ggf. als Eventualforderung ausgewiesen. Die Anhangangaben sind im gleichen Ausmaß anzugeben.⁴⁴¹

⁴³⁶ Vgl. IAS. 37.53.

⁴³⁷ Vgl. *Seemann* (2009), Rn. 110.

⁴³⁸ Vgl. IAS 1.51 i.V.m. IAS 1.60.

⁴³⁹ Vgl. IAS 19.131.

⁴⁴⁰ Vgl. *Mehlinger / Seeger* (2011), S. 1771.

⁴⁴¹ Sieh Kap. 5.2.3.

6. Zusammenfassung

6.1. Gegenüberstellung der Regelungen zur Rechnungslegung

Die Vorschriften zur Rechnungslegung werden in der folgenden Tabelle zusammengefasst und die Unterschiede dargestellt.

	Deutschland	Österreich	IAS / IFRS
Für den Vergleich herangezogene Regelungen	HGB, IDW Fachgutachten	UGB, EStR 2000, IDW Fachgutachten	IAS 19, IAS 37, IDW Fachgutachten
Kontinuierliches Modell	Ansatz	Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für Aufstockungsbetrag	Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für Lohnausgleich
	Bewertung	Erstbewertung mit Barwert aller zukünftig zu leistenden Aufstockungsbeträge, inkl. Gehaltserhöhungen und Störfälle, Abzinsung: durchschnittlicher Marktzinssatz, Einzelabzinsung auf vergangenen 7 Jahre oder Pauschalabzinsung auf 15 Jahre	Erstbewertung mit Barwert aller zukünftig zu leistenden Lohnausgleiche, inkl. Gehaltserhöhungen und Störfälle, Abzinsung: Marktzinssatz

Kontinuierliches Modell	Ausweis und Angaben	<p>Ausweis für Aufstockungsbetrag als Sonstige Rückstellungen,</p> <p>Angaben gem. § 284 HGB,</p> <p>spezielle Angaben gem. § 285 Nr. 12 HGB</p>	<p>Ausweis für Lohnausgleich als Sonstige Rückstellungen,</p> <p>Angaben gem. § 236 UGB,</p> <p>spezielle Angaben gem. § 237 Z 7 UGB</p>	<p>Ausweis für Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich als Rückstellung für Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses,</p> <p>Angaben gem. IAS 19.141 f.</p>
	Ansatz	<p>Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für Erfüllungsrückstand,</p> <p>Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für Aufstockungsbetrag</p>	<p>Verbindlichkeit für Erfüllungsrückstand und Lohnausgleich,</p> <p>oder</p> <p>Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für Erfüllungsrückstand und Lohnausgleich</p>	<p>Rückstellung für Andere langfristige Leistung an Arbeitnehmer für Erfüllungsrückstand,</p> <p>Rückstellung für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich</p>

Blockmodell

Bewertung	<p>Ansatz mit auf Auszahlungszeitpunkt abgezinsten Erfüllungsrückstand,</p> <p>inkl. Gehaltserhöhungen und Störfälle,</p> <p>Abzinsung: durchschnittlicher Marktzinssatz, Einzelabzinsung auf vergangenen 7 Jahre</p> <p>oder</p> <p>Pauschalabzinsung auf 15 Jahre,</p> <p>Bewertung der Rückstellung für den Aufstockungsbetrag wie im Kontinuierlichen Modell</p>	<p>Ansatz mit am Bilanzstichtag bekannten Rückzahlungsbetrag,</p> <p>exkl. Gehaltserhöhungen und Störfälle,</p> <p>keine Abzinsung,</p> <p>Bewertung der Rückstellung für den Erfüllungsrückstand und Lohnausgleich wie im Blockmodell des HGB</p>	<p>Ansatz mit Unterschiedsbetrag gem. IAS 19.128,</p> <p>inkl. Gehaltserhöhungen und Störfälle,</p> <p>Abzinsung: risikoadäquaten Zinssatz, auf die Laufzeit der ATZ,</p> <p>Bewertung der Rückstellung für den Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich wie im Kontinuierlichen Modell</p>
Ausweis und Angaben	<p>Ausweis für Erfüllungsrückstand und Aufstockungsbetrag als Sonstige Rückstellungen,</p> <p>Angaben gem. § 284 HGB,</p> <p>spezielle Angaben gem. § 285 Nr. 12 HGB</p>	<p>Ausweis für Erfüllungsrückstand als Sonstige Verbindlichkeiten,</p> <p>Angaben gem. § 236 UGB,</p> <p>spezielle Angaben gem. § 225 Abs. 6 UGB, § 237 Z 1 UGB,</p> <p>Ansatz und Ausweis für Erfüllungsrückstand und Lohnausgleich wie im Kontinuierlichen Modell</p>	<p>Ausweis für Erfüllungsrückstand als Rückstellung für andere langfristige Leistung an Arbeitnehmer,</p> <p>Angaben gem. IAS 19.126,</p> <p>Ansatz und Ausweis für Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich wie im Kontinuierlichen Modell</p>

Tabelle 2: Gegenüberstellung der Regelungen zur Rechnungslegung⁴⁴²

⁴⁴² Quelle: Eigene Darstellung.

6.2. Schlussbetrachtung

In der vorliegenden Arbeit werden die Besonderheiten bei der Rechnungslegung von Altersteilzeitvereinbarungen nach dem deutschen und österreichischen Recht sowie nach den IAS/IFRS behandelt. In Deutschland sind Altersteilzeitvereinbarungen im AltTZG und in Österreich im AIVG geregelt. Für die Inanspruchnahme von Altersteilzeitvereinbarungen müssen die arbeitsrechtlichen Voraussetzungen seitens des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers erfüllt werden. Grundsätzlich beziehen sich die Voraussetzungen auf der Seite des Arbeitnehmers auf das Mindestanspruchsalter, die Mindestbeschäftigungsdauer und die Arbeitszeitreduktion. Dem Arbeitgeber werden die zusätzlichen Kosten, welche durch die Altersteilzeitvereinbarung anfallen durch die BA bzw. das AMS ersetzt. Für die Gewährung der Förderung hat der Arbeitgeber den Bestimmungen des Arbeitsrechtes zu entsprechen, wie die Leistung des Aufstockungsbetrages bzw. Lohnausgleichs an den Arbeitnehmer.

Im Zuge der Altersteilzeit wird das vorhandene Dienstverhältnis in ein Teilzeitverhältnis umgewandelt. Der Arbeitnehmer kann die vereinbarte verminderte Arbeitsleistung in zwei Modellen erbringen. Im Kontinuierlichen Modell werden die Arbeitszeit und das Arbeitsentgelt reduziert und über die gesamte Dauer des Altersteilzeitverhältnisses erbracht. Im Blockmodell wird zwischen der Arbeits- und der Freizeitphase unterschieden. In der Arbeitsphase wird die gesamte vereinbarte Arbeitsleistung in Rahmen der Vollzeitbeschäftigung erbracht und in der Freizeitphase ist keine Arbeitsleistung zu erbringen. Während des gesamten Blockmodells wird das reduzierte Arbeitsentgelt geleistet. In der Freizeitphase wird das Entgelt ausgezahlt, welches in der Arbeitsphase erarbeitet und angespart wurde. Dieses Arbeitsentgelt wird Erfüllungsrückstand genannt. Zudem wird in beiden Modellen zusätzlich zum Arbeitsentgelt ein Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer geleistet.

Die Problematik der Rechnungslegung von Altersteilzeitvereinbarungen ist die bilanzielle Behandlung des Aufstockungsbetrages im Kontinuierlichen Modell und die Bilanzierung des Erfüllungsrückstandes und des Aufstockungsbetrags bzw. Lohnausgleichs im Blockmodell. Im HGB bzw. im UGB sind keine eindeutigen Bestimmungen dieses Sachverhalts geregelt. Jedoch erläutert das Fachgutachten des *IDW* die

bilanzielle Behandlung nach dem HGB und den IAS/IFRS. Diesen Bestimmungen wird auch in Österreich unter der Berücksichtigung der GoB bei der Bilanzierung des Aufstockungsbetrages Folge geleistet. Für den Erfüllungsrückstand im Rahmen des Blockmodells sind die Vorschriften der EStR 2000 zu berücksichtigen.

Im Rahmen des Kontinuierlichen Modells ist der Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich im deutschen und im österreichischen Recht als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen, da die Leistung dieses für die Dauer des Altersteilzeitvertrages ungewiss ist. Die Ungewissheit wird dadurch begründet, dass der Eintritt eines Störfalls, wie der Todesfall oder der Kündigung nicht sicher vorhersagbar ist. Tritt ein Störfall ein wird der Aufstockungsbetrag nicht an den Arbeitnehmer oder den Erben geleistet. Der Aufstockungsbetrag wird im IAS/IFRS-Abschluss als Rückstellung für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gem. IAS 19 angesetzt. Der ungewisse Eintritt eines Störfalls ist auch im Zuge der IAS/IFRS-Bilanzierung zu berücksichtigen.

Der Sonderfall des Blockmodells, die Ansammlung des Erfüllungsrückstandes, wird im Fachgutachten nicht eindeutig geregelt, lediglich der kontinuierliche Auf- und Abbau eines Schuldpostens. Das Fachgutachten stellt die Bilanzierung als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten oder als Verbindlichkeit frei. Aufgrund eines BMF-Schreibens wird in Deutschland für den Erfüllungsrückstand eine Ansammlungsrückstellung gebildet. Diese wird als Einheit mit dem Aufstockungsbetrag als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ausgewiesen. In Österreich jedoch wird für den Erfüllungsrückstand eine Verbindlichkeit gebildet. Die Bilanzierung des Erfüllungsrückstandes als Verbindlichkeit wird dadurch begründet, dass im Falle eines Störfalls der Aufstockungsbetrag für die bereits geleistete und angesammelte Arbeitszeit an den Arbeitnehmer bzw. den Erben ausgezahlt wird. Aus diesem Grund ist der erwartete Rückzahlungsbetrag im Zeitpunkt der Erstbewertung gewiss. Im Zuge der Bilanzierung nach IAS/IFRS wird der Erfüllungsrückstand als andere langfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer gem. IAS 19 oder im Zweifelsfall als Rückstellung gem. IAS 37 angesetzt. Der Erfüllungsrückstand wird im IAS/IFRS nicht als Einheit mit dem Aufstockungsbetrag angesetzt, sondern ist getrennt davon zu betrachten. Die Unterscheidung zwischen Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich und Erfüllungsrückstand ermöglicht eine abweichende bilanzielle Behandlung dieser Komponenten

der Altersteilzeitvereinbarung. Dadurch ergeben sich Unterschiede im Ansatz, in der Bewertung und im Ausweis bzw. in den Anhangangaben.

Die bilanzielle Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen überschneidet sich in einigen Aspekten in Deutschland und Österreich. Sie unterscheiden sich erheblich in dem Ansatz des Erfüllungsrückstandes als Verbindlichkeit bzw. als Rückstellung. Dies ist begründet durch die divergierende Beurteilung der Leistung des Aufstockungsbetrages bzw. Lohnausgleichs im Falle eines Störfalls. Allerdings ist anzunehmen, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer vertraglich oder mittels Tarif- bzw. Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung die Auszahlung des Aufstockungsbetrags bzw. Lohnausgleichs im Falle eines Störfalls vereinbart ist, dass der erwartete Auszahlungsbetrag bei der Erstbewertung bekannt ist. Aus diesem Grund wäre eine Bilanzierung als Verbindlichkeit anzunehmen. Die zukünftig anfallenden Gehaltstrends werden jedoch nicht in die Bewertung der Verbindlichkeit mit einbezogen. Diese bleiben weiterhin ungewiss, da in die Verbindlichkeitsbewertung nur die schon geleisteten Gehaltserhöhungen einfließen. Aufgrund dessen ist auch die Bilanzierung einer Rückstellung gerechtfertigt.

Durch die Neuerung des IAS 19 ergibt sich die Fragestellung, wie der Aufstockungsbetrag in der Zukunft erfasst werden soll, da sich die Definition für Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses geändert hat. Als Folge dessen kann sich die bilanzielle Behandlung ab dem 1.1.2013 für den Aufstockungsbetrag neu gestalten.

Literaturverzeichnis

Gesetze und Rechnungslegungsnormen

Allgemeines Pensionsgesetz vom 1.1.2005 (BGBl. I Nr. 142/2004), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012)

Allgemeines Sozialversicherungsrecht vom 9.9.1955 (BGBl. Nr. 189/1955), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012)

Altersteilzeitgesetz vom 23.7.1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt geändert am 22.6.2011 (BGBl. I S. 1202)

Arbeitslosenversicherungsgesetz vom 22.12.1977 (BGBl. Nr. 609/1977), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012)

Arbeitsmarktpaket 2009 vom 18.8.2009 (BGBl. I Nr. 90/2009)

Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.8.1896, in der Fassung vom 2.1.2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert am 10.5.2012 (BGBl. I S. 1084)

Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 (RGBl. S. 437), zuletzt geändert am 22.12.2011 (BGBl. I S. 3044)

Einkommensteuergesetz 1988 vom 7.7.1988 (BGBl. Nr. 400/1988), zuletzt geändert am 31.3.2012 (BGBl. I Nr. 22/2012)

Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25.05.2009 (BGBl. I S. 1102)

Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897, zuletzt geändert am 22.12.2011 (BGBl. I S. 3044)

International Accounting Standard 19 – Leistungen an Arbeitnehmer (IAS 19), VO (EG) Nr. 1126/2008 i.d.F. VO (EG) 1274/2008 [IAS 1] und VO (EG) Nr 70/2009

International Accounting Standard 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen (IAS 37), VO (EG) Nr. 1126/2008 i.d.F. VO (EG) Nr. 1274/2008 [IAS 1] und VO (EG) Nr. 495/2009 [IFRS 3]

Sozialgesetzbuch Drittes Buch – Arbeitsförderung vom 24.3.1997 (BGBl. I S. 594), zuletzt geändert am 21.7.2012 (BGBl. I S. 1613)

Sozialgesetzbuch Sechstes Buch – Gesetzliche Rentenversicherung vom 18.12.1989 (BGBl. I S. 2261, 1990 I S. 1337), zuletzt geändert am 22.6.2011 (BGBl. I S. 1202)

2. *Stabilitätsgesetz 2012* vom 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012)

Unternehmensgesetzbuch vom 25.10.1896 (dRGBl. S 219/1897), zuletzt geändert am 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012)

Fachgutachten

IDW (1998): IDW RS HFA 3 Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen nach IAS und nach handelsrechtlichen Vorschriften, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 23-24 (1998), S. 1063 - 1065

BMF – Schreiben

BMF (2007): Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen des so genannten „Blockmodells“ nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG), IV B 2 – S 2175/05/0002, BMF – Schreiben vom 28.3.2007, Berlin 2007

Kommentare

Djanani, Christiana (1999): Einzelfragen - § 198 Abs. 7 RLG, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Bertl / Mandl, Wien 1991 ff.

Ennöckl, Wolfgang (1991): Einzelfragen § 195 RLG, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Bertl / Mandl, Wien 1991 ff.

Fellner, Wolfgang (2007): ErläutRV 653 BlgNR 22. GP zu § 4 Pensionsharmonisierungsgesetz, in: BDG – Beamten-Dienstrecht, hrsg. von Fellner, Wien 1971 ff.

Geppert, Walter (2010): «Altersteilzeit» und Sozialversicherungen, in: Sozialversicherung in der Praxis, hrsg. von Geppert, Wien 2004 ff.

Grünberger, Herbert (2004): 3. Versicherungsmathematische Grundsätze - § 211 Abs. 2 RLG, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Bertl / Mandl, Wien 1991 ff.

Hirschler, Klaus / Wiedermann-Ondrej, Nadine (2010):§ 225 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz, in: Bilanzrecht Kommentar Einzelabschluss, hrsg. Hirschler, Wien 2010

Konezny, Gerd (2010a): § 198 Abs 8 Rückstellungen, in: Bilanzrecht Kommentar Einzelabschluss, hrsg. Hirschler, Wien 2010

Konezny, Gerd (2010b): § 211 Wertansätze von Passivposten, in: Bilanzrecht Kommentar Einzelabschluss, hrsg. Hirschler, Wien 2010

Kozikowski, Michael / Roscher, Klaus (2012): HGB § 253 Zugangs- und Folgebewertung, in: Beck'scher Bilanz Kommentar, hrsg. Ellrott / Förtschle / Grottel / et al., München 2012

Leitner, Thomas / Urnik, Sabine / Urtz, Christoph (2011): § 211 Wertansätze von Passivposten, in: UGB Wiener Kommentar Band II § 189 – 283 Rechnungslegung – IFRS, hrsg. Straube, Wien 2009 ff.

Mirtl, Gerd-Dieter (1999): B.II./2.3. Verbindlichkeiten, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Bertl / Mandl, Wien 1991 ff.

Morck, Winfried (2011): HGB § 249 Rückstellungen, in: Handelsgesetzbuch: HGB Kommentar, hrsg. von Koller / Roth / Morck, München 2011

Müller-Glöge, Rudi (2009): BGB § 611 Vertragstypische Pflichten beim Dienstvertrag, in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: BGB, hrsg. von Säcker / Rixecker, München 2009

Plagemann, Hermann / Winterhoff, Peter (2009): § 26 Altersteilzeit, (vorgezogene) Altersruhegelder, in: Münchner AnwaltsHandbuch Sozialrecht, hrsg. von Plagemann, München 2009

Rittweger, Stephan (2011a): ATG § 1 Grundsatz, in: Beck'scher Online-Kommentar Arbeitsrecht, hrsg. von Rolfs / Giesen / Kreikebohm / Udsching, München 2011

Rittweger, Stephan (2011b): ATG § 3 Anspruchsvoraussetzungen, in: Beck'scher Online-Kommentar Arbeitsrecht, hrsg. von Rolfs / Giesen / Kreikebohm / Udsching, München 2011

Rittweger, Stephan (2011c): ATG § 4 Leistungen, in: Beck'scher Online-Kommentar Arbeitsrecht, hrsg. von Rolfs / Giesen / Kreikebohm / Udsching, München 2011

Rittweger, Stephan (2011d): ATG § 10 Soziale Sicherung des Arbeitnehmers, in: Beck'scher Online-Kommentar Arbeitsrecht, hrsg. von Rolfs / Giesen / Kreikebohm / Udsching, München 2011

Rittweger, Stephan (2011e): ATG § 2 Begünstigter Personenkreis, in: Beck'scher Online-Kommentar Arbeitsrecht, hrsg. von Rolfs / Giesen / Kreikebohm / Udsching, München 2011

Rolfs, Christian (2012a): ATG § 2 Begünstigter Personenkreis, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, hrsg. von Müller-Glöge / Preis / Schmidt, München 2012

Rolfs, Christian (2012b): ATG § 6 Begriffsbestimmungen, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, hrsg. von Müller-Glöge / Preis / Schmidt, München 2012

Rolfs, Christian (2012c): ATG § 8 Arbeitsrechtliche Regelungen, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, hrsg. von Müller-Glöge / Preis / Schmidt, München 2012

Rolfs, Christian (2012d): ATG § 3 Anspruchsvoraussetzungen, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, hrsg. von Müller-Glöge / Preis / Schmidt, München 2012

Rolfs, Christian (2012e): ATG § 10 Soziale Sicherung des Arbeitnehmers, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, hrsg. von Müller-Glöge / Preis / Schmidt, München 2012

Schauer, Reinbert (1999): A.IV. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und Rechnungslegungsgesetz, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Bertl / Mandl, Wien 1991 ff.

Schlegel, Rainer (2011): Altersteilzeit – C. Sozialversicherungsrecht, in: Küttner, Personalbuch 2011, hrsg. von Röller, München 2011

Seemann, Thorsten (2009): § 26 Altersversorgungspläne an Arbeitnehmer, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, hrsg. Bohl / Riese / Schlüter, München 2009

Zorn, Nikolaus (2006): § 9 EStG Rückstellungen, in: Die Einkommensteuer (EStG 1988) Kommentar, hrsg. Hofstätter / Reichel, Wien 1988 ff.

Monographien

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan (2009): Bilanzen, 10. Auflage, Düsseldorf 2009

Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus (2011): Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 7. Auflage, Wien 2011

Buchholz, Rainer (2010): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, 6. Auflage, München 2010

Derbort, Stephan / Herrmann, Richard / Mehlinger, Christian / Seeger, Norbert (2012): Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, HGB, EStG und IFRS / IAS 19, Wiesbaden 2012

Marek, Erika (2012): Altersteilzeit in Frage und Antwort, 2. Auflage, Wien 2012

Marek, Erika (2010): Altersteilzeit NEU in Frage und Antwort, Wien 2010

Marek, Erika / Gerhartl, Andreas (2011): Geld für Arbeitnehmer, Förderungen für Dienstverhältnisse in Frage und Antwort, Wien 2011

Nimscholz, Bernhard / Oppermann, Klaus / Ostrowicz, Alexander (2011): Altersteilzeit, Handbuch für die Personal- und Abrechnungspraxis, 7. Auflage, Heidelberg u.a. 2011

Zülch, Henning / Hendl, Matthias (2009): Bilanzierung nach International Financial Reporting Standards (IFRS), Weinheim 2009

Zeitschriftenaufsätze

Barborka, Karl (2004): Neue Rückstellungen: Handels- und steuerrechtliche Behandlung neuer Rückstellungssachverhalte – Teil 1, in: RdW Recht der Wirtschaft, Heft 6 (2004), S. 377 – 380

Bundesarbeitsgericht (2005): Auskunft über Gehaltserhöhung: Stufenklage, in: Monatsschrift für Deutsches Recht, Heft 11 (2005), S. 635 – 637

Büchele, Martin (1998): Die Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitverhältnissen in der Handelsbilanz, in: Betriebs Berater, Heft 34 (1998), S. 1731 – 1737

Büchele, Martin (1999): Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen nach IAS und HGB, in: Betriebs Berater, Heft 28 (1999), S. 1483 – 1485

Förschle, Gerhart / Naumann, Birgit (1999): Bilanzielle Behandlung der Altersteilzeitarbeit nach deutschem Handelsrecht und nach dem Internationalen Accounting Standards, in: *Der Betrieb*, Heft 4 (1999), S. 157 – 162

Lebert, Rolf (2011): Mehr Transparenz bei Pensionsrückstellungen, in: *Financial Times Deutschland, Finanzen*, 09.6.2011, S. 19

Lieb, Matthias / Riehl, Raimund (2006): Berechnung und Bilanzierung der Altersteilzeit-Rückstellung in der Steuerbilanz – Unterschiede zu HGB und IFRS, in: *BC – Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling*, Heft 9 (2006), S. 209 – 215

Lorson, Peter / Horn, Christian / Toebe, Marc / Pfirmann, Armin (2009): Bilanzielle Berücksichtigung von Altersteilzeitverträgen, in: *KoR – Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, Heft 11 (2009), S. 649 – 657

Mehlinger, Christian / Seeger, Norbert (2011): Der neue IAS 19: Auswirkungen auf die Praxis der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen – Update zu BB 2010, 1523 ff., in: *Betriebs Berater*, Heft 29 (2011), S. 1771 – 1774

Riehl, Raimund / Stieglitz, Ralph (2003): Bilanzierung langfristiger Personalverpflichtungen nach HGB und IAS/IFRS – Altersteilzeit, Jubiläen, Beihilfen etc., in: *BC – Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling*, Heft 4 (2003), S. 73 – 76

Scharr, Christoph / Feige, Peter / Baier, Christiane (2012): Die Auswirkungen des geänderten IAS 19 auf die Bilanzierung von defined benefit plans und termination benefits in der Praxis, in: *KoR – Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, Heft 1 (2012), S. 9 – 16

Schrank, Franz (2009): Neue Altersteilzeit: Kontinuierliche und geblockte Arbeitszeitvereinbarungen, in: *ecolex – Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* (2009), Heft 9, S. 784 – 789

Stockinger, Johann (2004): Block-Altersteilzeitvereinbarungen gemäß § 27 AIVG i.d.F. – Eine steuerliche Würdigung, in: RWZ Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 10 (2004), S. 300 – 304

Treich, Corinna (2010): Bilanzierung in Deutschland und Österreich, in: SWI - Steuer und Wirtschaft International, Heft 3 (2010), S. 120 – 135

Wulf, Martin / Petzold, Katharina (2001): Bilanzierung von einzelvertraglichen oder durch Betriebsvereinbarung vereinbarten sowie von tarifvertraglichen Altersteilzeitverhältnissen, in: Der Betrieb, Heft 41 (2001), S. 2157 – 2161

Zwirner, Christian (2011): Besonderheiten der Behandlung von Altersteilzeitvereinbarungen nach BilMoG, in: Betriebs Berater, Heft 10 (2011), S. 619 – 621

Internetquellen

Die Presse (2012a): Altersteilzeit: Auslaufmodell für Beamte im Staatsdienst, http://diepresse.com/home/politik/amtshilfe/1263617/Altersteilzeit_Auslaufmodell-fuer-Beamte-im-Staatsdienst?from=suche.intern.portal, Zugriff am 18.7.2012

Die Presse (2012b): Sparpaket: Altersteilzeit kann weiter geblockt werden, http://diepresse.com/home/politik/innenpolitik/737382/Sparpaket_Altersteilzeit-kann-weiter-geblockt-werden?from=suche.intern.portal, Zugriff am 18.7.2012

EFRAC (2012): The EU endorsement status report – Position as at 6 June 2012, http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAG_Endorsement_Status_Report__6_June_2012.pdf, Zugriff am 23.6.2012

EStR 2000: Einkommensteuerrichtlinien 2000 i.d.F. vom 14.12.2011, <https://findok.bmf.gv.at/findok/showBlob.do;jsessionid=0272D77ABB2E76210FD5B53F7916043C/GesPdf-79.SAVE?rid=79&base=GesPdf&gid=>, Zugriff am 17.7.2012

Help.gv.at (2012a): Gesetzliche Neuerungen, 2. Stabilitätsgesetz 2012, Arbeit und Soziales, Änderungen bei der Altersteilzeit, <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/171/Seite.1710504.html#Altersteilzeit>, Zugriff am 16.7.2012

Help.gv.at (2012b): Steuern und Finanzen, Pension, Pensionsarten, Alterspension, <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/27/Seite.270100.html>, Zugriff am 16.7.2012

NÖ AK (2009): Servicezeitung für Betriebsräte, Altersteilzeit und Insolvenz, <http://noe.arbeiterkammer.at/bilder/d102/brjaen091.pdf>, Zugriff am 16.7.2012

Österreichischer Nationalrat (2012): 2. Stabilitätsgesetz 2012, http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/BNR/BNR_00515/fname_248196.pdf, Zugriff am 16.7.2012

Wartungserlass 2006 (2006): 1. Wartungserlass 2006 betreffend EStR 2000, <https://findok.bmf.gv.at/findok/showBlob.do;jsessionid=77158177CE8FFC8006E92485699890BE/SDEPDF-22941-1-1%2004.08.2006%2010245900-0.SAVE?rid=26031&base=UfsBmfPdf&gid=SDEPDF-22941-1-1+04.08.2006+10%3A24%3A59%3A00-0&noSearchMask=true>, Zugriff am 17.7.2012

Welt Online (2011): Wenn der Chef mitspielt, lohnt sich Altersteilzeit, <http://www.welt.de/finanzen/altersvorsorge/article12530153/Wenn-der-Chef-mitspielt-lohnt-sich-Altersteilzeit.html>, Zugriff am 18.7.2012

WKO.at (2011): Altersteilzeit ab 9/2009 – Blockzeit, Begriffe – Krankenstand – Urlaub – Beendigung des Arbeitsverhältnisses, http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?angid=1&stid=519554&dstid=0&titel=Altersteilzeit%2Cab%2C9%2F2009%2C-%2CBlockzeit#Top, Zugriff am 16.7.2012

Anhang – Zusammenfassung

Altersteilzeitvereinbarungen sind Verträge zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, welche dem Arbeitnehmer den fließenden Übergang in die Pension ermöglichen. Aufgrund des demographischen Wandels der Gesellschaft werden laufend arbeitsrechtlichen Änderungen bzgl. der Antrittsvoraussetzungen seitens der Arbeitnehmer oder der Gewährung der Förderung durch die Bundesagentur für Arbeit bzw. des Arbeitsmarktservices. Im deutschen Altersteilzeitgesetz und im österreichischen Arbeitslosenversicherungsgesetz sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme geregelt. Dabei wird die Altersteilzeitvereinbarung in zwei Modelle geteilt – in das Kontinuierliche Modell und das Blockmodell. Der Arbeitnehmer verringert im Kontinuierlichen Modell seine Arbeitszeit und sein -entgelt über die gesamte Dauer der Altersteilzeit. Der Arbeitgeber leistet in diesem Zeitraum den Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich. Das Blockmodell wird in die Arbeits- und Freistellungsphase unterteilt. In der Arbeitsphase wird in der Vollzeit die Arbeitsleistung erbracht, jedoch nur das reduzierte Arbeitsentgelt und der Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich geleistet. Zudem wird der Erfüllungsrückstand für die Freizeitphase aufgebaut. Der Erfüllungsrückstand ist das reduziert Arbeitsentgelt. In Österreich kann dieser ggf. um den Lohnausgleich erhöht werden.

Die Problematik der Rechnungslegung ist die bilanzielle Behandlung des Aufstockungsbetrages bzw. Lohnausgleich und des Erfüllungsrückstandes. Im Kontinuierlichen Modell wird der Aufstockungsbetrag bzw. Lohnausgleich nach dem deutschen und dem österreichischen Recht als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten angesetzt. Im IAS/IFRS-Abschluss erfolgt der Ansatz als Rückstellung für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Der Erfüllungsrückstand im Blockmodell wird nach deutschem Recht als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, nach österreichischem Recht als Verbindlichkeit und nach IAS/IFRS als Rückstellung für andere langfristig fällige Leistung an Arbeitnehmer bilanziert. Aufgrund der differenzierten Bilanzierung ergeben sich Abweichungen u.a. bei der Abzinsung und der Berücksichtigung der Gehaltstrends. Die unterschiedliche Behandlung resultiert aus der gegensätzlichen Betrachtung der Ungewissheit des anzusetzenden Betrages. Die Neuerungen des IAS 19 können die Bilanzierung des Aufstockungsbetrages ändern, jedoch wird dies derzeit noch von der Fachwelt diskutiert.

Anhang – Lebenslauf

Christine Therese Wagner

PERSÖNLICHE ANGABEN

Staatsangehörigkeit	Österreich
Geburtsdatum	09.09.1985

AUSBILDUNG

seit September 2005	Universität Wien, Internationale Betriebswirtschaft Spezialisierungen: <ul style="list-style-type: none">- Controlling Schwerpunkte lagen u.a. auf folgenden Bereichen:<ul style="list-style-type: none">- Anreizsysteme- Unternehmensbeurteilung und –steuerung- Externe Rechnungslegung Schwerpunkte lagen u.a. auf folgenden Bereichen:<ul style="list-style-type: none">- Internationale Rechnungslegungssysteme (IAS/IFRS, US-GAAP, HGB)- Unternehmenssteuerrecht
August – Dezember 2009	Stiftelsen Högskolan i Jönköping, Schweden ERASMUS Auslandssemester
September 2003 – Juni 2005	Tourismusschulen MODUL der Wirtschaftskammern Wien Kolleg für Tourismus und Freizeitwirtschaft Abschluss als Tourismuskauffrau
September 1995 – Juni 2003	Wirtschaftskundliches Realgymnasium, Feldgasse Wien VIII Matura mit ausgezeichnetem Erfolg

FREMDSPRACHEN

Deutsch	Muttersprache
Englisch	Fließend
Französisch	Fließend
Schwedisch	Grundkenntnisse
