

▼ **M4**

## IFRIC INTERPRETATION 14

*IAS 19 — Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung*

## VERWEISE

- IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*
- IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler*
- IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* ► **M31** (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) ◀
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen*

## HINTERGRUND

▼ **M31**

- 1 Paragraph 64 von IAS 19 begrenzt die Bewertung eines leistungsorientierten Nettovermögenswertes auf den jeweils niedrigeren Wert der Vermögensüberdeckung im leistungsorientierten Versorgungsplan und der Vermögensobergrenze. Paragraph 8 des IAS 19 definiert die Vermögensobergrenze als den „Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen“. Es sind Fragen aufgekommen, wann Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen als verfügbar betrachtet werden sollten, vor allem dann, wenn Mindestdotierungsverpflichtungen bestehen.

▼ **M4**

- 2 In vielen Ländern gibt es Mindestdotierungsverpflichtungen, um die Sicherheit der Pensionsleistungszusagen zu erhöhen, die Mitgliedern eines Altersversorgungsplans gemacht werden. Solche Verpflichtungen sehen normalerweise Mindestbeiträge vor, die über einen bestimmten Zeitraum an einen Plan zu leisten sind. Deshalb kann eine Mindestdotierungsverpflichtung die Fähigkeit des Unternehmens zur Minderung künftiger Beitragszahlungen einschränken.
- 3 Außerdem kann die Bewertungsobergrenze eines leistungsorientierten Vermögenswertes dazu führen, dass eine Mindestfinanzierungsvorschrift belastend wird. Normalerweise würde eine Vorschrift, Beitragszahlungen an einen Plan zu leisten, keine Auswirkungen auf die Bewertung des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit aus einem leistungsorientierten Plans haben. Dies liegt daran, dass die Beträge zum Zeitpunkt der Zahlung Planvermögen werden und damit die zusätzliche Nettverbindlichkeit null beträgt. Eine Mindestdotierungsverpflichtung begründet jedoch eine Verbindlichkeit, wenn die erforderlichen Beiträge dem Unternehmen nach ihrer Zahlung nicht zur Verfügung stehen.

▼ **M27**

- 3A Im November 2009 änderte der International Accounting Standards Board IFRIC 14, um eine unbeabsichtigte Folge der Behandlung von Beitragsvorauszahlungen in Fällen, in denen Mindestdotierungsverpflichtungen bestehen, zu beseitigen.

▼ **M4**

## ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation ist auf alle Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses aus leistungsorientierten Plänen und auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer aus leistungsorientierten Plänen anwendbar.
- 5 Für die Zwecke dieser Interpretation bezeichnen Mindestdotierungsverpflichtungen alle Vorschriften zur Dotierung eines leistungsorientierten Plans, der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer beinhaltet.

▼ **M4**

## FRAGESTELLUNG

▼ **M31**

6 Folgende Fragen werden in dieser Interpretation behandelt:

(a) Wann sollen Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen als verfügbar gemäß Paragraph 8 von IAS 19 betrachtet werden?

▼ **M4**

(b) Wie kann sich eine Mindestdotierungsverpflichtung auf die Verfügbarkeit künftiger Beitragsminderungen auswirken?

(c) Wann kann eine Mindestdotierungsverpflichtung zum Ansatz einer Verbindlichkeit führen?

## BESCHLUSS

**Verfügbarkeit einer Rückerstattung oder Minderung künftiger Beitragszahlungen**

7 Ein Unternehmen hat die Verfügbarkeit einer Rückerstattung oder Minderung künftiger Beitragszahlungen gemäß den Regelungen des Plans und den im Rechtskreis des Plans maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften zu bestimmen.

8 Ein wirtschaftlicher Nutzen in Form von Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen ist verfügbar, wenn das Unternehmen diesen Nutzen zu irgendeinem Zeitpunkt während der Laufzeit des Plans oder bei Erfüllung der Planschulden realisieren kann. Ein solcher wirtschaftlicher Nutzen kann insbesondere auch dann verfügbar sein, wenn er zum Bilanzstichtag nicht sofort realisierbar ist.

9 Der verfügbare wirtschaftliche Nutzen ist von der beabsichtigten Verwendung des Überschusses unabhängig. Ein Unternehmen hat den maximalen wirtschaftlichen Nutzen zu bestimmen, der ihm aus Rückerstattungen, Minderungen künftiger Beitragszahlungen oder einer Kombination aus beidem zufließt. Ein Unternehmen darf keinen wirtschaftlichen Nutzen aus einer Kombination von Erstattungsansprüchen und Minderungen künftiger Beiträge ansetzen, die auf sich gegenseitig ausschließenden Annahmen beruhen.

10 Gemäß IAS 1 hat ein Unternehmen Angaben zu den am Bilanzstichtag bestehenden Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, die ein beträchtliches Risiko dahingehend enthalten, dass eine wesentliche Anpassung des Buchwertes ► **M5** des Nettovermögenswerts oder der Nettoschuld, die in der Bilanz ausgewiesen werden ◀ erforderlich wird. Hierzu können auch Angaben zu etwaigen Einschränkungen hinsichtlich der gegenwärtigen Realisierbarkeit des Überschusses gehören oder die Angabe, auf welcher Grundlage der verfügbare wirtschaftliche Nutzen bestimmt wurde.

*Als Rückerstattung verfügbarer wirtschaftlicher Nutzen*

*Erstattungsanspruch*

11 Eine Rückerstattung ist für ein Unternehmen verfügbar, wenn es einen nicht-bedingten Anspruch auf die Erstattung hat:

(a) während der Laufzeit des Plans, unter der Annahme, dass die Planverbindlichkeiten nicht erfüllt werden müssen, um die Rückerstattung zu erhalten (in einigen Rechtskreisen kann ein Unternehmen z. B. während der Laufzeit des Plans einen Erstattungsanspruch haben, der unabhängig davon besteht, ob die Planverbindlichkeiten beglichen sind); oder

(b) unter der Annahme, dass die Planverbindlichkeiten während der Zeit schrittweise erfüllt werden, bis alle Berechtigten aus dem Plan ausgeschieden sind; oder

**▼ M4**

- (c) unter der Annahme, dass die Planverbindlichkeiten vollständig durch ein einmaliges Ereignis erfüllt werden (d.h. bei einer Auflösung des Plans).

Ein nicht-bedingter Erstattungsanspruch kann unabhängig vom Deckungsgrad des Plans zum Bilanzstichtag bestehen.

- 12 Wenn der Anspruch des Unternehmens auf Rückerstattung von Überschüssen von dem Eintreten oder Nicht-eintreten eines oder mehrerer unsicherer zukünftiger Ereignisse abhängt, die nicht vollständig unter seiner Kontrolle stehen, dann hat das Unternehmen keinen nicht-bedingten Anspruch und darf keinen Vermögenswert ansetzen.
- 13 Der als Rückerstattung verfügbare wirtschaftliche Nutzen ermittelt sich als Betrag des Überschusses zum Bilanzstichtag (dem beizulegenden Zeitwert des Planvermögens abzüglich des Barwertes der leistungsorientierten Verpflichtung), auf den das Unternehmen einen Erstattungsanspruch hat, abzüglich aller zugehörigen Kosten. Unterliegt eine Erstattung beispielsweise einer Steuer, bei der es sich nicht um die Einkommensteuer handelt, ist die Höhe der Erstattung abzüglich dieser Steuer zu bestimmen.
- 14 Bei der Bewertung einer verfügbaren Rückerstattung im Falle einer Planauflösung (Paragraph 11 (c)) sind die Kosten des Plans für die Abwicklung der Planverbindlichkeiten und Leistung der Rückerstattung zu berücksichtigen. Beispielsweise hat ein Unternehmen Honorare in Abzug zu bringen, wenn diese vom Plan und nicht vom Unternehmen gezahlt werden, sowie die Kosten für etwaige Versicherungsprämien, die zur Absicherung der Verbindlichkeit bei Auflösung notwendig sind.
- 15 Wird die Höhe einer Rückerstattung als voller Betrag oder Teil des Überschusses und nicht als fester Betrag bestimmt, hat das Unternehmen keine Abzinsung für den Zeitwert des Geldes vorzunehmen, selbst wenn die Erstattung erst zu einem künftigen Zeitpunkt realisiert werden kann.

*Als Beitragsminderung verfügbarer wirtschaftlicher Nutzen*

**▼ M27**

- 16 Unterliegen Beiträge für künftige Leistungen keinen Mindestdotierungsverpflichtungen, ist der als Minderung künftiger Beiträge verfügbare wirtschaftliche Nutzen

(a) [gestrichen]

- (b) der künftige Dienstzeitaufwand für das Unternehmen in jeder Periode der erwarteten Lebensdauer des Plans oder der erwarteten Lebensdauer des Unternehmens, falls diese kürzer ist. Nicht im künftigen Dienstzeitaufwand für das Unternehmen enthalten sind die Beträge, die von den Arbeitnehmern aufgebracht werden.

**▼ M31**

- 17 Die bei der Ermittlung des künftigen Dienstzeitaufwands zugrunde gelegten Annahmen müssen sowohl mit den Annahmen, die bei der Bestimmung der leistungsorientierten Verpflichtung herangezogen werden, als auch mit der Situation zum Bilanzstichtag gemäß IAS 19 vereinbar sein. Aus diesem Grund hat ein Unternehmen für die Zukunft so lange von unveränderten Leistungen des Plans auszugehen, bis dieser geändert wird. Dabei ist ein unveränderter Personalstand anzunehmen, es sei denn, das Unternehmen verringert die Zahl der am Plan teilnehmenden Arbeitnehmer. In letztgenanntem Fall ist diese Verringerung bei der Annahme des künftigen Personalstands zu berücksichtigen.

▼ M27**Auswirkung einer Mindestfinanzierungsvorschrift auf den als Minderung künftiger Beiträge verfügbaren wirtschaftlichen Nutzen**

- 18 Ein Unternehmen hat jede Mindestdotierungsverpflichtung zu einem festgelegten Zeitpunkt daraufhin zu analysieren, welche Beiträge a) zur Deckung einer vorhandenen Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze für zurückliegende Leistungen und welche b) zur Deckung der künftigen Leistungen erforderlich sind.

▼ M4

- 19 Beiträge zur Deckung einer vorhandenen Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze für bereits erhaltene Leistungen haben keinen Einfluss auf künftige Beiträge für künftige Leistungen. Diese können zum Ansatz einer Verbindlichkeit gemäß Paragraphen 23—26 führen.

▼ M27

- 20 Unterliegen Beiträge für künftige Leistungen einer Mindestdotierungsverpflichtung, ist der als Minderung künftiger Beiträge verfügbare wirtschaftliche Nutzen die Summe aus

- (a) allen Beträgen, durch die sich künftige Beiträge, die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung zu entrichten sind, verringern, weil das Unternehmen eine Vorauszahlung geleistet (d.h. den Betrag vor seiner eigentlichen Fälligkeit gezahlt) hat, und
- (b) dem gemäß den Paragraphen 16 und 17 geschätzten künftigen Dienstzeitaufwand in jeder Periode abzüglich der geschätzten Beiträge, die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Leistungen in diesen Perioden entrichtet werden müssten, würde keine Vorauszahlung gemäß Buchstabe a erfolgen.

- 21 Bei der Schätzung der im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Leistungen zu entrichtenden Beiträge hat das Unternehmen die Auswirkungen etwaiger vorhandener Überschüsse zu berücksichtigen, die anhand der Mindestdotierung, aber unter Ausschluss der in Paragraph 20 Buchstabe a genannten Vorauszahlung bestimmt werden. Die vom Unternehmen zugrunde gelegten Annahmen müssen mit der Mindestdotierung und für den Fall, dass in dieser Dotierung ein Faktor unberücksichtigt bleibt, mit den bei Bestimmung der leistungsorientierten Verpflichtung zugrunde gelegten Annahmen, sowie mit der Situation zum Bilanzstichtag gemäß IAS 19 vereinbar sein. In die Schätzung fließen alle Änderungen ein, die unter der Annahme, dass das Unternehmen die Mindestbeiträge zum Fälligkeitstermin entrichtet, erwartet werden. Nicht berücksichtigt werden dürfen dagegen die Auswirkungen von Änderungen, die bei den Bestimmungen für die Mindestdotierung erwartet werden und die zum Bilanzstichtag nicht beschlossen oder vertraglich vereinbart sind.

- 22 Wenn ein Unternehmen den in Paragraph 20 Buchstabe b genannten Betrag bestimmt und die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Leistungen zu entrichtenden Beiträge den künftigen Dienstzeitaufwand nach IAS 19 in einer beliebigen Periode übersteigen, reduziert sich der als Minderung künftiger Beiträge verfügbare wirtschaftliche Nutzen. Der in Paragraph 20 Buchstabe b genannte Betrag kann jedoch niemals kleiner als Null sein.

▼ M4**Wann eine Mindestfinanzierungsvorschrift zum Ansatz einer Verbindlichkeit führen kann**

- 23 Falls ein Unternehmen im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung verpflichtet ist, aufgrund einer bestehenden Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze zusätzliche Beiträge für bereits erhaltene Leistungen einzuzahlen, muss das Unternehmen ermitteln, ob die zu zahlenden Beiträge als Rückerstattung oder Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbar sein werden, wenn sie in den Plan eingezahlt worden sind.

**▼ M31**

- 24 In dem Maße, in dem die zu zahlenden Beiträge nach ihrer Einzahlung in den Plan nicht verfügbar sein werden, hat das Unternehmen zum Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung eine Schuld anzusetzen. Die Schuld führt zu einer Reduzierung des leistungsorientierten Nettovermögenswertes oder zu einer Erhöhung der leistungsorientierten Nettoschuld, so dass durch die Anwendung von IAS 19 Paragraph 64 kein Gewinn oder Verlust zu erwarten ist, wenn die Beitragszahlungen geleistet werden.

**▼ M4**

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 27 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2008 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

**▼ M5**

- 27A Infolge des IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 26 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

**▼ M27**

- 27B Mit *Vorauszahlungen im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung* wurde der Paragraph 3A hinzugefügt und wurden die Paragraphen 16–18 und 20–22 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

**▼ M31**

- 27C Durch IAS 19 (in der 2011 geänderten Fassung) wurden die Paragraphen 1, 6, 17 und 24 geändert und die Paragraphen 25 und 26 gestrichen. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IAS 19 (in der 2011 geänderten Fassung) anwendet.

**▼ M4**

## ÜBERGANG

- 28 Diese Interpretation ist von Beginn der ersten dargestellten Berichtsperiode im ersten Abschluss anzuwenden, für den diese Interpretation gilt. Alle Anpassungen aufgrund der erstmaligen Anwendung dieser Interpretation sind in den Gewinnrücklagen zu Beginn dieser Periode zu erfassen.

**▼ M27**

- 29 Die in den Paragraphen 3A, 16–18 und 20–22 vorgenommenen Änderungen sind mit Beginn der frühesten Vergleichsperiode, die im ersten nach dieser Interpretation erstellten Abschluss dargestellt ist, anzuwenden. Sollte das Unternehmen diese Interpretation schon vor Anwendung der Änderungen angewandt haben, hat es die aus der Anwendung der Änderungen resultierende Berichtigung zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

**▼ M52**