

BFH: Keine Rückstellung für Nachteilsausgleich bei Altersteilzeit

Arbeitgeber dürfen hinsichtlich laufender Altersteilzeitarbeitsverträge keine Rückstellungen für einen Anspruch ihrer Arbeitnehmer auf die Zahlung einer Abfindung wegen der zu erwartenden Rentenkürzung aufgrund vorzeitiger Inanspruchnahme einer Rente (sog. Nachteilsausgleich) bilden.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine Sparkasse in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts, hat mit verschiedenen Mitarbeitern Verträge über Altersteilzeit abgeschlossen. Die Mitarbeiter hatten einen tariflichen Anspruch auf die Zahlung einer Abfindung wegen der zu erwartenden Rentenkürzung aufgrund vorzeitiger Inanspruchnahme einer Rente (sog. Nachteilsausgleich gemäß § 5 Abs. 7 TV ATZ). Die künftigen Abfindungszahlungen hat die Klägerin in ihren Handels- und Steuerbilanzen ab Abschluss des jeweiligen Altersteilzeitvertrags in voller Höhe – abgezinst auf den Zeitpunkt der Auszahlung – als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert. Während das Finanzamt unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 28.03.2007 der Auffassung war, dass die Rückstellungen für die Abfindungszahlungen nicht bereits bei Abschluss des Vertrags in voller (abgezinster) Höhe passiviert werden dürfen, sondern ratierlich angesammelt werden müssen, gab das FG der dagegen erhobenen Klage statt.

Entscheidung

Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin Rückstellungen für die Verpflichtungen zur Zahlung eines Nachteilsausgleichs passivieren darf. Der BFH hält weder eine Rückstellungsbildung in voller Höhe der abgezinster Abfindungszahlung bei Vertragsabschluss noch eine ratierliche Ansammlung für zulässig.

Nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden und gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG für die Steuerbilanz maßgeblich. Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Bei den Ansprüchen der Arbeitnehmer auf Nachteilsausgleich handele es sich um in den Zeitpunkten des Abschlusses der jeweiligen Verträge sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten. Denn der Zahlungsanspruch setzt u.a. voraus, dass dem Arbeitnehmer nach dem Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses tatsächlich nur ein "gekürzter" gesetzlicher Rentenanspruch zusteht.

Ist die Verpflichtung am Bilanzstichtag – wie im Streitfall – dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, ist eine Rückstellung nur dann zu bilden, wenn sie mit überwiegender Wahrscheinlichkeit entsteht und der Steuerpflichtige daraus in Anspruch genommen wird und wenn sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.06.2012 und vom 06.02.2013). Eine Inanspruchnahme der Klägerin aus den Altersteilzeitverträgen war im Streitfall hinreichend wahrscheinlich, an der wirtschaftlichen Verursachung der Verbindlichkeiten im abgelaufenen Wirtschaftsjahr fehlte es indessen.

Letztere Voraussetzung erfordert, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale zu den maßgeblichen Bilanzstichtagen erfüllt sind. Hiernach ist die wirtschaftliche Wertung des Einzelfalls im Lichte der rechtlichen Struktur des Tatbestands maßgebend, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht (vgl. ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 06.02.2013 und vom 15.03.2017). Der rechtliche und wirtschaftliche Bezugspunkt muss in der Vergangenheit liegen, so dass die Verbindlichkeit nicht nur an Vergangenes anknüpft, sondern auch Vergangenes abgilt (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2013).

Im Streitfall sei die Vereinbarung bzw. der tarifliche Anspruch auf Nachteilsausgleich dahingehend auszulegen, dass der Abfindungsanspruch nur entsteht, wenn es beim Eintritt

des jeweiligen Arbeitnehmers in den Ruhestand tatsächlich zu einer Rentenkürzung komme. Sinn und Zweck der Abfindung bestehe gerade darin, jenen Arbeitnehmern, die aufgrund ihrer Bereitschaft zum Abschluss eines Altersteilzeitarbeitsvertrags später eine Rentenkürzung hinnehmen müssen, einen Nachteilsausgleich zu gewähren. Es handele sich bei der Rentenkürzung somit um den eigentlichen wirtschaftlichen Beweggrund für die Leistung der Abfindung. Der tatsächliche Eintritt der bei Vertragsschluss erwarteten Rentenkürzung sei daher nicht nur in rechtlich-formaler, sondern auch in wirtschaftlicher Hinsicht eine wesentliche Tatbestandsvoraussetzung für die Entstehung des Abfindungsanspruchs.

Betroffene Normen

§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG
Streitjahr 2004

Anmerkung

BMF-Schreiben vom 22.10.2018

Die Finanzverwaltung wendet das BFH-Urteil an und ändert das hierzu in Widerspruch stehende BMF-Schreiben vom 28.03.2007 in Tz. 15 wie folgt:

Verpflichtet sich der Arbeitgeber, in der Freistellungsphase oder nach dem Ende des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses einen zusätzlichen Ausgleichsbetrag zu zahlen (sog. Nachteilsausgleich, z. B. für finanzielle Nachteile im Zusammenhang mit der vorzeitigen Beendigung der beruflichen Tätigkeit), ist es nicht zu beanstanden, für diese Verpflichtung erstmals am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Beschäftigungsphase beginnt, eine Rückstellung zu bilden und bis zum Ende der Beschäftigungsphase ratierlich anzusammeln. Unter Zugrundelegung des BFH-Urteils vom 27.09.2017 dürfen jedoch für Nachteilsausgleichsverpflichtungen, die den Eintritt eines bestimmten Ereignisses voraussetzen, keine Rückstellungen passiviert werden. Das gilt auch dann, wenn am Bilanzstichtag der Eintritt des Ereignisses wahrscheinlich ist (z. B. Nachteilsausgleichsansprüche aufgrund einer Minderung der Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung).

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 09.06.2015, 6 K 1824/13, EFG 2015, S. 1560

Fundstellen

BMF, Schreiben vom [22.10.2018](#)

BFH, Urteil vom 27.09.2017, [I R 53/15](#), BStBl II 2018 Seite 702

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 28.03.2007, BStBl I 2007, S. 297, Rz. 15

BFH, Urteil vom 15.03.2017, [I R 11/15](#), BStBl II 2017, S. 1043, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.10.2013, [IV R 7/11](#), BStBl II 2014, S. 302, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 06.02.2013, [I R 8/12](#), BStBl II 2013, S. 686

BFH, Urteil vom 06.06.2012, [I R 99/10](#), BStBl II 2013, S. 196, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.