

# Bundesministerium der Finanzen

- Dienstsitz Bonn -

IV C 2 - S 2176 - 102/99  
( Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben )

Bonn, 11. November 1999

Telefon: (0 18 88) 6 82 - 15 23  
(02 28) 6 82 - 15 23  
oder über Vermittlung 6 82-0

Telefax: (0 18 88) 6 82 44 20  
(02 28) 6 82 44 20

Telex: 886645

X.400: c=de/a=bund400/p=bmf/s=poststelle

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundesministerium der Justiz  
- Referat III A 3 -

Bundesministerium für Arbeit  
und Sozialordnung  
- Referate I a 5  
IV b 4 -

Bundesamt für Finanzen  
- Referat Bp II 2 -

Rückstellungen für Verpflichtungen zur Gewährung von  
- Vergütungen für die Zeit der Arbeitsfreistellung vor Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis  
- Jahreszusatzleistungen im Jahr des Eintritts des Versorgungsfalls

BMF-Schreiben vom 14. Oktober 1999  
– IV C 2 – S 2176 – 93/99 –

## **I. Vergütungen für die Zeit der Arbeitsfreistellung vor Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis**

- 1 Räumt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern in einer Zusage das Recht ein, vor Eintritt in den Ruhestand bei formal fortbestehendem Dienstverhältnis die Arbeitsleistung ganz oder teilweise einzustellen, ohne dass die Vergütung in dieser Zeitspanne entsprechend dem Umfang der tatsächlich geleisteten Arbeit reduziert wird, stellt sich die Frage, ob und ggf.

in welchem Umfang der Arbeitgeber für diese Zahlungsverpflichtung Rückstellungen zu bilden hat. Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zu diesen Fragen folgendes:

### **1. Abgrenzung zu Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung**

- 2** Eine Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung im Sinne von § 1 Betriebsrentengesetz liegt nur vor, wenn das Dienstverhältnis im Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls formal beendet ist. Eine Zusage, nach denen Leistungen fällig werden, ohne dass das Dienstverhältnis formal beendet ist, ist nicht als Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung anzusehen. Für eine derartige Verpflichtung darf insoweit eine Rückstellung nach § 6 a EStG nicht gebildet werden. Für die Zuordnung der Zusage ist die jeweils getroffene schriftliche Vereinbarung maßgebend.
- 3** Eine derartige eindeutige Zuordnung ist nicht möglich, wenn der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer nach dem Inhalt der Zusage wählen können, ob die Leistungen mit Arbeitsfreistellung vor Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis oder zu einem anderen Zeitpunkt, z. B. erst mit Eintritt des Versorgungsfalls (z.B. Eintritt in den Ruhestand) fällig werden. In einem solchen Fall ist für jede der beiden Leistungsalternativen getrennt zu ermitteln, ob und ggf. in welcher Höhe eine Rückstellung zulässig ist. Für die Verpflichtung aus der Zusage darf in der Steuerbilanz nur die sich bei einem Vergleich ergebende niedrigere Rückstellung ausgewiesen werden. Wird später ein Fälligkeitszeitpunkt eindeutig festgelegt, richtet sich ab dem Zeitpunkt dieser Festlegung die Rückstellung nach den hierfür geltenden allgemeinen Grundsätzen.
- 4** Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 25. April 1995 (BStBl I S. 250) zur Rückstellung für die Verpflichtung zur Gewährung betrieblicher Teilrenten bleiben unberührt.

### **2. Arbeitsfreistellung zum Ausgleich für vom Arbeitnehmer erbrachte Vorleistungen**

- 5** Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren, dass der Arbeitnehmer die Vergütung für künftig von ihm zu leistende Mehrarbeit (z.B. Überstunden) nach erbrachter Mehrarbeit nicht sofort ausbezahlt erhält, sondern dieser Vergütungsanspruch beim Arbeitgeber nur betragsmäßig erfasst wird und erst im Zusammenhang mit einer vollen oder teil-

weisen Arbeitsfreistellung vor Beendigung des Dienstverhältnisses zur Auszahlung gelangt. Der angesammelte Vergütungsanspruch wird mit der Vergütung verrechnet, die dem Arbeitnehmer in der Zeit der Arbeitsfreistellung zu gewähren ist. Wegen der erst künftigen Auszahlung kann hierfür dem Arbeitnehmer eine gesonderte Gegenleistung (Verzinsung) zugesagt sein. Diese kann beispielsweise bestehen in einem festen jährlichen Prozentbetrag des angesammelten Vergütungsanspruchs, wobei sich der Prozentbetrag auch nach dem Umfang der jährlichen Gehaltsentwicklung richten kann, oder in einem Betrag in Abhängigkeit von der Entwicklung bestimmter am Kapitalmarkt angelegter Vermögenswerte.

- 6 Der Arbeitgeber hat für seine Verpflichtung, den angesammelten Vergütungsanspruch künftig zu erfüllen, nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand zu bilden. Bei der Bewertung der Rückstellung sind nur die dem Arbeitnehmer zustehenden Vergütungsansprüche einschließlich der darauf entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung zu berücksichtigen.
- 7 Die sich aus der gesondert zugesagten Gegenleistung ergebende Verpflichtung ist als gesonderte Rückstellung auszuweisen. Dabei ist nur der Teil dieser Verpflichtung zu berücksichtigen, der sich bis zum Bilanzstichtag ergeben hat.
- 8 Ist die Fälligkeit der Verpflichtungen auch abhängig von biologischen Ereignissen, so ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten.
- 9 Mögliche Ansprüche gegenüber Dritten (z. B. Erstattungsbeiträge) sind bei der Bewertung des Erfüllungsrückstandes gegenzurechnen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG); für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1999 enden, sind bei der Gegenrechnung die Grundsätze in EStH 38, Rückgriffsansprüche, zu berücksichtigen.
- 10 Die Rückstellung wegen Erfüllungsrückstandes ist nach den Grundsätzen von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG abzuzinsen. Besteht die Möglichkeit, den Zeitpunkt der Fälligkeit der Verpflichtung zu bestimmen, ist für die Abzinsung auf den letztmöglichen Zeitpunkt abzustellen, in dem die Fälligkeit eintreten kann; der sich danach ergebende Abzinsungszeitraum ist pauschal um drei Jahre zu vermindern. Eine Abzinsung unterbleibt in Fällen einer gesondert zugesagten Gegenleistung; die Verpflichtung ist in

diesem Fall verzinslich. Auch für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1999 enden, gilt entsprechendes. Die Rückstellung wegen der gesondert zugesagten Gegenleistung ist ebenfalls nicht abzuzinsen, wenn für diese Verpflichtung eine Verzinsung vorgesehen ist.

- 11 Soll ein künftiger Anspruch des Arbeitnehmers auf laufendes Gehalt oder auf Sonderzahlungen (z.B. Weihnachts- oder Urlaubsgeld oder auf Jubiläumszuwendungen) mit der Vergütung verrechnet werden, die dem Arbeitnehmer in der Zeit der Arbeitsfreistellung zu zahlen ist, sind die vorstehenden Grundsätze entsprechend anzuwenden.

### 3. Arbeitsfreistellung ohne vom Arbeitnehmer erbrachte Vorleistungen

- 12 Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren, dass der Arbeitnehmer vor dem tatsächlichen Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis unter Fortzahlung (ggf. geminderter) Bezüge von der Arbeit freigestellt wird. Eine konkrete Vorleistung hat der Arbeitnehmer hierfür vor der Arbeitsfreistellung nicht zu erbringen.

- 13 In der Zeit vor der Arbeitsfreistellung liegt ein Erfüllungsrückstand mangels Vorleistung des Arbeitnehmers nicht vor; die Bildung einer Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand ist nicht zulässig. In der Zeit vor der Arbeitsfreistellung scheidet auch für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1997 geendet haben, eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Arbeitsverhältnissen aus, und zwar unter Berücksichtigung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 3. Februar 1993 (BStBl II S. 441) und vom 2. Oktober 1997 (BStBl 1998 II S. 205).

- 14 In der Zeit ab der vollständigen Arbeitsfreistellung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (vgl. BFH-Urteil vom 6. April 1993, BStBl II S. 709). Die Rückstellung ist abzuzinsen, wenn die Laufzeit der Verpflichtung am Bilanzstichtag mindestens zwölf Monate beträgt; im übrigen gelten die in Rdnrn. 6 bis 10 genannten Grundsätze.

### 4. Vereinbarung von Altersteilzeit auf der Grundlage des Gesetzes vom 23. Juli 1996 - Altersteilzeitgesetz - (BGBl. I S. 1078)

- 15 Die Grundsätze in Rdnrn. 2 bis 14 sind auf Vereinbarungen zur Gewährung von Altersteilzeit entsprechend anzuwenden.

- 16** Ist vorgesehen, dass der Arbeitnehmer während der gesamten Zeitspanne der Altersteilzeit seine Arbeitsleistung um ein bestimmtes Maß reduziert, ohne dass die Vergütung entsprechend stark gemindert wird, scheidet eine Rückstellungsbildung vor und während der Altersteilzeit aus (vgl. BMF-Schreiben vom 13. März 1987, BStBl I S. 365, und BFH-Urteil vom 16. März 1987, BStBl 1988 II S. 338).
- 17** Sieht die Vereinbarung vor, dass der Arbeitnehmer in der ersten Zeit der Altersteilzeit eine geringere laufende Vergütung (einschl. der hierauf entfallenden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und der „Aufstockungsbeträge“ im Sinne des Altersteilzeitgesetzes) erhält als es seiner geleisteten Arbeit entspricht und wird er in der restlichen Altersteilzeit bei Fortzahlung der Vergütung entsprechend der in der ersten Zeitspanne vereinbarten Höhe vollständig von der Arbeit freigestellt, so ist
- 18** - ab Beginn der Altersteilzeit eine kontinuierlich anwachsende Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand bezogen auf die Differenz zwischen dem laufenden Vergütungsanspruch vor Beginn der Altersteilzeit und dem laufenden Vergütungsanspruch (einschließlich der in § 3 Abs. 1 Altersteilzeitgesetz genannten Beträge) zu bilden, die nach den in Rdnrn. 6 bis 10 genannten Grundsätzen zu bewerten ist;
- 19** - mit Ablauf der ersten Zeit der Altersteilzeit zusätzlich eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die sich bezieht auf die Differenz zwischen dem laufenden Vergütungsanspruch, der in der Zeit der Arbeitsfreistellung dem Arbeitnehmer insgesamt zusteht und dem Vergütungsanspruch, für den der Arbeitnehmer während des ersten Teils der Altersteilzeit bereits Arbeitsleistungen erbracht hat (entspricht der Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand nach Rdnr. 18). Die Bewertung richtet sich nach den in Rdnr. 14 genannten Grundsätzen.
- 20** Ein Erstattungsanspruch, der sich nach § 4 Altersteilzeitgesetz ergibt und sich auf die Zeit der Arbeitsfreistellung bezieht, ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG (bzw. für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1999 enden, nach den Grundsätzen in EStH 38, Rückgriffsansprüche) erst ab dem Zeitpunkt gegenzurechnen, in dem der Erstattungsantrag bei der hierfür zuständigen Behörde gestellt wird. Ist über den Antrag positiv entschieden, ist statt der Gegenrechnung eine Forderung in Höhe des gesamten Erstattungsbetrages zu aktivieren.
- 21** Leistungen des Arbeitgebers in der Zeit der Arbeitsfreistellung sind zunächst mit den Rückstellungen für Erfüllungsrückstand zu verrechnen.

## II. Jahreszusatzleistungen im Jahr des Eintritts des Versorgungsfalls

- 22** Verpflichtet sich der Arbeitgeber, seinen Arbeitnehmern neben dem laufenden Gehalt zugesagte Jahreszusatzleistungen (z.B. Jahresabschlussleistungen), auch im Jahr des Eintritts des Versorgungsfalls (ganz oder teilweise) neben den fälligen Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zu gewähren, gilt nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder folgendes:
- 23** Diese Zusatzleistungen sind nicht Teil der Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung. Eine Rückstellung nach § 6 a EStG darf hierfür nicht gebildet werden. Auch eine andere Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand ist in Wirtschaftsjahren vor dem Jahr des Ausscheidens nicht zulässig. Ein Erfüllungsrückstand liegt nicht vor, da derartige Zusatzleistungen in dem Jahr wirtschaftlich verursacht sind, für das sie erbracht werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.