

Online-Nachricht vom 25.07.2024 12:46

## Bilanzierung | Rückstellung für Altersfreizeit (BFH)

Für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Gewährung von Altersfreizeit (von zwei Tagen pro Jahr der Betriebszugehörigkeit), die unter den Bedingungen einer mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers sowie der Vollendung dessen 60. Lebensjahres steht, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (BFH, Urteil v. 5.6.2024 - IV R 22/22; veröffentlicht am 25.7.2024).

**Hintergrund:** Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Rückstellungen für Verbindlichkeiten gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz.

**Sachverhalt:** Streitig ist die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit einer Rückstellung für Altersfreizeit: Die Klägerin, eine OHG, gewährt ihren älteren Beschäftigten neben ihrem vertraglichen Jahresurlaub einen zusätzlichen jährlichen Anspruch auf bezahlte Freizeit (zwei Arbeitstagen/Jahr). Voraussetzung für den Erhalt war eine Betriebszugehörigkeit von mehr als zehn Jahren und das Überschreiten der Altersgrenze von 60 Jahren.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung lehnte das zuständige Finanzamt die steuermindernde Berücksichtigung der hierfür gebildeten Rückstellung ab. Die Voraussetzungen einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten seien nicht erfüllt. Insbesondere hätten die beschäftigten Arbeitnehmer keine Mehrleistungen erbracht, die der Betrieb zu bezahlen hätte. Die hiergegen gerichtete Klage hatte in erster Instanz Erfolg (FG Köln, Urteil v. 10.11.2021 - 12 K 2486/20).

### Die Richter des BFH wiesen die Revision des Finanzamtes zurück:

- Die wirtschaftliche Verursachung der zurückgestellten (ungewissen) Verbindlichkeit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag gegeben.
- Der Anspruch der Arbeitnehmer ist durch ihre Arbeitsleistung - zum Teil aufschiebend bedingt durch eine mindestens zehnjährige Betriebszugehörigkeit und die Vollendung des 60. Lebensjahres entstanden und damit erdient beziehungsweise "realisiert".
- Die Altersfreizeit gilt vergangene Arbeitsleistung ab und ist dieser synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar. Dies gilt jedenfalls bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (dazu BFH, Urteil v. 25.5.2016 I R 17/15, BStBl II 2016, 930, Rz 23; Sievert in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl., Rz 6203).
- Durch die Anknüpfung an die Dauer der Betriebszugehörigkeit handelt sich bei der Altersfreizeit um ein **Entgelt für während dieser Zeit erbrachte Arbeitsleistungen sowie für die Nichtausübung des Kündigungsrechts** (BFH, Urteil v. 5.2.1987 IV R 81/84, BStBl II 1987, 845, unter 1.c [Rz 19], zur Rückstellung für Zuwendungen aus Anlass eines Arbeitnehmerjubiläums). Die Arbeitnehmer haben dadurch eine Vorleistung erbracht.
- Hingegen muss die Klägerin ihre Gegenleistung in Gestalt der Altersfreizeit noch erbringen. Sie hat am Bilanzstichtag weniger geleistet, als sie nach dem Arbeitsvertrag und den Bestimmungen des Manteltarifvertrags zu leisten verpflichtet ist. Insofern befindet sie sich in einem Erfüllungsrückstand.

**Anmerkung von Walter Bode, ehemaliger Richter im IV. Senat des BFH:**

Auch in der Steuerbilanz sind gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** zu bilden (Passivierungsgebot). Voraussetzung ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die **hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens** einer Verbindlichkeit dem Grunde nach - deren Höhe zudem ungewiss sein kann - sowie ihre **wirtschaftliche Verursachung** in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen. Allerdings dürfen Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem **schwebenden Geschäft** in der Bilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil dort die (widerlegbare) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen; ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch **Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners** gestört ist. Diese Bilanzierungsgrundsätze gelten auch für Dauerschuldverhältnisse und damit – wie im Besprechungsfall - auch für Arbeitsverhältnisse.

Im Besprechungsfall hat der BFH nach diesen Maßstäben eine - nur der Höhe nach ungewisse - Verbindlichkeit der Klägerin auf Gewährung von Altersfreizeit, die auf der (bindenden) Regelung eines Manteltarifvertrags beruhte, bejaht, soweit deren betroffene Arbeitnehmer bereits das Merkmal der mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit erfüllt und das 60. Lebensjahr vollendet hatten. Aber auch soweit die beiden vorgenannten Bedingungen noch nicht erfüllt waren, hielt der BFH das **künftige Entstehen einer Verbindlichkeit auf Gewährung von Altersfreizeit** dem Grunde nach für hinreichend wahrscheinlich; insoweit sei **auch für eine erst in der Zukunft entstehende Verbindlichkeit eine Rückstellung zu bilden**. Dabei überzeugt, dass der BFH entgegen der Ansicht des FA die **wirtschaftliche Verursachung** der zurückgestellten (ungewissen) Verbindlichkeit in der Zeit **vor dem Bilanzstichtag** (im Besprechungsfall der 31.12.2016) verortet hat. **Altersfreizeit** gilt - jedenfalls bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise - vergangene Arbeitsleistung ab und ist dieser synallagmatisch zweckgerichtet und zeitlich zuordenbar.

Durch die Anknüpfung an die Dauer der Betriebszugehörigkeit handelt sich bei der Altersfreizeit um ein Entgelt für während dieser Zeit erbrachte Arbeitsleistungen sowie für die Nichtausübung des Kündigungsrechts. Die Arbeitnehmer haben dadurch eine Vorleistung erbracht. Hingegen musste die Klägerin ihre Gegenleistung in Gestalt der Altersfreizeit noch erbringen. Der auf diese Weise entstandene **Erfüllungsrückstand** wird **sukzessive** mit jedem abgelaufenen Jahr der Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer **aufgebaut**. Muss dementsprechend eine Rückstellung kontinuierlich gebildet werden, steht es einer Rückstellungsbildung nicht entgegen, wenn die Mindestbetriebszugehörigkeit und/oder die Altersgrenze im Hinblick auf einzelne Arbeitnehmer noch nicht erreicht sind. Nachvollziehbar hat der BFH deshalb den Einwand des FA verworfen, ein Arbeitnehmer, der seit 30 Jahren im Betrieb der Klägerin arbeite, profitiere vor Vollendung des 60. Lebensjahres nicht von der Altersfreizeit, wenn der Betrieb eingestellt und das Arbeitsverhältnis beendet werde.

Mit dem FG hat der BFH auch eine Vergleichbarkeit der Zusage einer Altersfreizeit mit der Zusage von Zuwendungen aus Anlass eines Arbeitnehmer- oder Firmenjubiläums angenommen. Hier überzeugt die Begründung, dass es in beiden Fällen maßgebend auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers ankomme, so dass die zukünftige Leistung des Arbeitgebers mit den in der Vergangenheit erbrachten Diensten des Arbeitnehmers verknüpft und auf Seiten des Arbeitgebers ein Erfüllungsrückstand aufgebaut werde, der die Bildung einer Rückstellung gebiete.

**Quelle:** BFH, Urteil v. 5.6.2024 - IV R 22/22; NWB Datenbank (il)

**Fundstelle(n):**  
NWB YAAAJ-71807