

## **Bilanzielle Behandlung der Altersteilzeit nach Handelsrecht**

Zur bilanziellen Behandlung der sich für den Arbeitgeber aus den Altersteilzeitvereinbarungen ergebenden Verpflichtungen hat das Institut der Wirtschaftsprüfer eine Stellungnahme (IDW RS HFA 3) verabschiedet, die nachfolgend dargestellt wird.

### **1 Erfüllungsrückstand**

#### **1.1 Blockmodell**

Das Blockmodell sieht vor, dass der Arbeitnehmer in der ersten Zeit der Altersteilzeit eine geringere laufende Vergütung einschließlich der Aufstockungsbeträge im Sinne des Altersteilzeitgesetzes erhält, als es seiner geleisteten Arbeit entspricht. Nach Ablauf der Beschäftigungsphase wird der Arbeitnehmer aufgrund des „erdienten“ und noch nicht zur Auszahlung gelangten Arbeitsentgelts unter Fortzahlung der bisherigen Bezüge von der Arbeit freigestellt. Der Arbeitgeber hat für seine Verpflichtung, den angesammelten Vergütungsanspruch künftig zu erfüllen, nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden. Bei einer vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses haben der Arbeitnehmer bzw. dessen Erben einen Anspruch auf die bereits erbrachte Vorleistung, den Erfüllungsrückstand. Die rechtliche Verpflichtung baut sich während der Beschäftigungsphase kontinuierlich auf, so dass die Rückstellung ratierlich anzusammeln ist. Ab Beginn der Freistellungsphase ist die Rückstellung kontinuierlich aufzulösen.

#### **1.2 Die Bewertung des Erfüllungsrückstands**

Bei der Ausgestaltung des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses nach Maßgabe des Blockmodells ist die Rückstellung mit dem Barwert der zu den jeweiligen Bilanzstichtagen erbrachten, jedoch noch nicht entlohten anteiligen Arbeitsleistungen einschließlich der darauf entfallenden Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung (Erfüllungsrückstand) anzusetzen. Für die Abzinsung ist der am Abschlussstichtag geltende fristadäquate Marktzinssatz zugrunde zu legen. In der Steuerbilanz ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ein Zinssatz von 5,5 % vorgeschrieben. Eine Abzinsungsverpflichtung sieht IAS 37 nur vor, wenn der daraus resultierende Zinseffekt wesentlich ist. Da ein an den gegenwärtigen Bedingungen orientierter Rechnungszinsfuß allerdings sehr gering ist und außerdem nur über einen kurzen Zeitraum abgezinst werden müsste, dürften die Zinseffekte aus der Diskontierung der ratierlich in der ersten

Hälfte des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses anzusetzenden Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands grundsätzlich nicht wesentlich sein. Unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten kann daher unseres Erachtens auf eine Diskontierung der Verpflichtung wegen Erfüllungsrückstands verzichtet werden.

## **2 Aufstockungsbeträge**

Bei den Aufstockungsbeträgen handelt es sich um eine gesondert zugesagte Leistung des Arbeitgebers, die sich aus der Verpflichtung der ATZ-Vereinbarung ergibt.

Dabei dient die Aufstockungszahlung im Gegensatz zur betrieblichen Altersversorgung nicht der Entlohnung vergangener Betriebstreue und einem zusätzlichen Ausgleich für die vom Mitarbeiter erbrachte Arbeitsleistung während der Zeit der Betriebszugehörigkeit, sondern stellt eine Entschädigung für die vorzeitige Beendigung des Arbeitsverhältnisses dar. Die Aufstockungszahlung ist ihrem wirtschaftlichen Charakter nach eine eigenständige Abfindungsverpflichtung des Arbeitgebers. Die Höhe der Aufstockungszahlung orientiert sich nicht an der Dauer der Betriebszugehörigkeit, sondern allein an der Höhe des zuletzt bezogenen Arbeitsentgelts.

Abfindungen und abfindungsähnliche Verpflichtungen wie z.B. die Gewährung von Vorruhestandsgeldern und Aufstockungszahlungen im Rahmen eines ATZ-Verhältnisses sind als selbständige ungewisse Verbindlichkeiten anzusehen, für die Verbindlichkeitsrückstellungen passiviert werden müssen.

### **2.1 Passivierungszeitpunkt**

Mit Abschluss einer Altersteilzeit-Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer entsteht die Verpflichtung zur Leistung von Aufstockungsbeträgen. Somit ist mit Vertragsabschluss eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu passivieren.

Gleiches gilt auch im Falle des Abschlusses einer tariflichen Vereinbarung oder Betriebsvereinbarung, die dem Arbeitnehmer ein unwiderrufliches Wahlrecht auf Inanspruchnahme der Altersteilzeit einräumt.

## **2.2 Die Bewertung des Aufstockungsbetrages**

Die Rückstellung muss für Arbeitnehmer, die bereits eine ATZ-Vereinbarung abgeschlossen haben, sowie für solche Arbeitnehmer, die voraussichtlich noch während der Geltungsdauer des Tarifvertrages oder der Betriebsvereinbarung von der Altersteilzeitregelung Gebrauch machen, gebildet werden.

Zum letztgenannten Personenkreis zählen:

- Arbeitnehmer, die die Voraussetzungen des Eintritts in die Altersteilzeit bereits am Bilanzstichtag erfüllen, aber die Option noch nicht ausgeübt haben.
- Arbeitnehmer, die die Voraussetzungen zwar nicht erfüllen, aber während der Geltungsdauer des Tarifvertrages bzw. der Betriebsvereinbarung erfüllen werden.

Die wahrscheinliche Inanspruchnahme von ATZ-Vereinbarungen durch diese Mitarbeiter ist unter Zugrundelegen der bisherigen Erfahrungswerte oder aufgrund von Umfragen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen vorsichtig zu schätzen.

Der Rückstellungsbemessung liegt die Gesamtlaufzeit geschlossener bzw. voraussichtlich noch abzuschließender Altersteilzeitvereinbarungen zugrunde.

Die Aufstockungsbeträge sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln und, da die über einen bestimmten Zeitraum i. d. R. gleichbleibenden monatlichen Raten auszahlenden Aufstockungsbeträge den finanzwirtschaftlichen Begriff einer Rentenzahlung erfüllen, nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit ihrem Barwert anzusetzen. Nach IAS 19 sind Abfindungen, die nach mehr als zwölf Monaten fällig werden, zwingend abzuzinsen. Für die Abzinsung ist der am Abschlussstichtag geltende fristadäquate Marktzinssatz zugrunde zu legen. In der Steuerbilanz ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ein Zinssatz von 5,5 % vorgeschrieben.

### **3 Erstattungsleistungen der Bundesanstalt für Arbeit**

#### **3.1 Höhe und Dauer**

Die Bundesanstalt für Arbeit erstattet dem Arbeitgeber längstens für sechs Jahre die Aufwendungen, die ihm entstehen durch

- die Aufstockung des Arbeitsentgelts für die Altersteilzeit und
- die Aufstockung der Beiträge zur Rentenversicherung, ausgehend von maximal 90 % der jeweils geltenden Beitragsbemessungsgrenze zur Rentenversicherung.

Erbringt der Arbeitgeber, z.B. aufgrund eines Tarifvertrages, höhere Leistungen, werden Zuschüsse nur in Höhe der gesetzlichen Mindestleistung gewährt.

#### **3.2 Verfahren**

Folgende Verfahrensvorschriften sind zu beachten:

##### **Antrag**

Leistungen können nur auf schriftlichen Antrag gewährt werden. Der Antrag ist an das örtlich zuständige Arbeitsamt zu richten. Die Bundesanstalt erklärt ein anderes Arbeitsamt für zuständig, wenn der Arbeitgeber dafür ein berechtigtes Interesse geltend macht.

Das Arbeitsamt entscheidet dann, ob die Voraussetzungen für die Erbringung von Förderleistungen vorliegen. Der Arbeitgeber hat darzulegen, dass die erforderliche Wiederbesetzung tatsächlich stattgefunden hat.

##### **Abrechnung**

Die Leistungen werden monatlich nachträglich bezahlt. Sie sind spätestens vor Ablauf von sechs Wochen nach dem Ende des jeweiligen Kalendermonats, auf den Leistungen entfallen, abzurechnen. Dem Arbeitgeber ist es dabei freigestellt, ob er monatlich oder für einen (zusammengefassten) Abrechnungszeitraum von höchstens sechs Monaten die Leistungen abrechnet.

### **Blockmodelle**

Erfolgt die Wiederbesetzung des freigewordenen Arbeitsplatzes erst in der Phase der Nichtbeschäftigung des älteren Arbeitnehmers, werden die monatlichen Förderleistungen der entsprechenden zurückliegenden Zeiträume nachgezahlt. Da die Wiederbesetzung Voraussetzung für die Erstattungsleistung ist, erfolgen die Erstattungsleistungen immer in dem Zeitraum, der durch die Wiederbesetzung abgedeckt ist. Die Förderleistungen werden z.B. bei einer Blockzeit von insgesamt drei Jahren während der eineinhalbjährigen Nichtbeschäftigungsphase monatlich in doppelter Höhe gezahlt.

### **Bilanzielle Behandlung der Erstattungsleistungen durch die BFA**

Den Erstattungsanspruch nach § 4 ATG hat der Arbeitgeber erst, wenn **sämtliche** Voraussetzungen nach dem ATG erfüllt sind. Insbesondere knüpft die Gewährung dieser Beträge an die Wiederbesetzung des freigewordenen Arbeitsplatzes an. Der Anspruch kann mithin erst bilanziert werden, wenn faktisch sicher ist, dass sie dem Arbeitgeber zufließen. Dieses ist erst nach dem Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen gegeben. Die Erstattungsbeträge können **handelsrechtlich** auch nicht rückstellungsmindernd berücksichtigt werden.

Nach dem BMF-Schreiben vom 11. November 1999 ist der Anspruch ab dem Zeitpunkt der Antragstellung gegenzurechnen (**steuerrechtlich**). Ist über den Antrag positiv entschieden, ist statt der Gegenrechnung eine Forderung in Höhe des gesamten Erstattungsbetrages zu aktivieren.

### **Ausweis in der Bilanz/GuV**

**Rückstellungen für die Altersteilzeit** werden in der Bilanz unter den **sonstigen Rückstellungen** erfasst, da es sich weder um Pensionsverpflichtungen noch um pensionsähnliche Verpflichtungen handelt.

In der Gewinn- und Verlustrechnung wird die **Verpflichtung wegen des Erfüllungsrückstands** aus der Beschäftigungsphase (Blockmodell) unter den **Löhnen und Gehältern** erfasst. Die **Aufstockungsbeträge** haben den Charakter von Abfindungen und können unter dem Gesichtspunkt, dass Abfindungszahlungen ihren Ursprung im Dienstverhältnis haben, gleichfalls unter den **Löhnen und Gehältern** ausgewiesen werden.

Da die Aufstockungsbeträge aber keine Nachzahlung für geleistete Dienste sind, kommt auch ein Ausweis unter den **sonstigen betrieblichen Aufwendungen** in Betracht.

**Erstattungsbeiträge** sind nach der **handelsrechtlichen** Bilanzierungsweise **nicht** bei der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen, sondern als **sonstige Vermögensgegenstände** auszuweisen und in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den **sonstigen betrieblichen Erträgen** zu vereinnahmen.

#### **Anhangsangabe**

Bilden die Rückstellungen einen nicht unerheblichen Teil der sonstigen Rückstellungen, ist eine Erläuterung im Anhang nach § 285 Nr. 12 HGB erforderlich.