



MR'in Meurer
Vertreterin Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

DATUM 2. April 2007

BETREFF **Bildung von Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung;
Berücksichtigung der sog. ERA-Anpassungsfonds in der Metall- und Elektroindustrie**

GZ **IV B 2 - S 2137/07/0003**

DOK 2007/0141742

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung der einheitlichen Entgelttarifverträge in der Metall- und Elektroindustrie nehme ich nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Sachverhalt

1. Einheitliches Entgeltsystems für Arbeiter und Angestellte (Entgelt-Rahmen-Abkommen - ERA)

Das einheitliche Entgeltsystem der Metall- und Elektroindustrie soll der geänderten Betriebs- und Arbeitsorganisation Rechnung tragen und die bisherigen unterschiedlichen Entgeltsysteme für die Arbeiter und Angestellten anpassen (Ziel: „Gleiches Entgelt für gleiche Tätigkeiten“). Dadurch erhält ein Teil der Beschäftigten höhere Entgelte (sog. ERA-Unterschreiter), während ein anderer Teil geringer entlohnt wird (sog. ERA-Überschreiter). Aus Gründen der Besitzstandswahrung soll das neue Tarifsysteem aber nur schrittweise eingeführt werden.

2. Übergangsregelung zur Begrenzung der Mehrbelastungen für die Unternehmen

Die Tarifparteien gehen davon aus, dass die neue Tarifregelung systembedingt zu einer unvermeidbaren Mehrbelastung für die Unternehmen von 2,79 % führen wird. Um diesen

Übergang vollziehen zu können, wird die Lohn- und Gehaltsentwicklung in einer **Vorbereitungsphase** um diesen Betrag angehalten, indem ein Teil der ausgehandelten Tarifierhöhungen nicht ausgezahlt wird. Dieser Teil wird einem sog. ERA-Anpassungsfonds zugeführt, aus dem die über 2,79 % hinausgehenden Mehrkosten finanziert werden sollen. Bei dem ERA-Anpassungsfonds handelt es sich nicht um einen „echten“ Fonds im Sinne eines Sondervermögens, an den Zahlungen geleistet werden. Tatsächlich verbleiben die nicht ausgezahlten Tarifierhöhungen in der Verfügungsmacht der Arbeitgeber, die diese Mittel zunächst beliebig anlegen können. Auch eine Insolvenzversicherung ist nicht vorgesehen.

Mit Einführung des ERA realisiert sich der Kostensprung um 2,79 %. Der ERA-Anpassungsfonds wird in der sich anschließenden fünfjährigen **Einführungsphase** bestimmungsgemäß verwendet.

Im Einzelnen stellt sich die Übergangsregelung wie folgt dar:

Vorbereitungsphase

- a) Die regelmäßigen, jährlichen Tarifierhöhungen werden in zwei Komponenten aufgeteilt: Die tabellenwirksame Erhöhungen, die den Beschäftigten planmäßig zufließen, und die ERA-Strukturkomponenten.
- b) Die jeweils neue Strukturkomponente wird im Erstjahr an die Arbeitnehmer als Einmalbetrag ausgezahlt. In den Folgejahren wird sie dann dem Anpassungsfonds zugeführt, d. h. der Arbeitgeber behält diesen Teil der Tarifierhöhung ein. Dadurch baut sich ein Guthaben auf.

Einführungsphase

- c) Ab Beginn der Einführung des ERA werden die Guthaben aus dem sog. ERA-Anpassungsfonds innerhalb der nächsten fünf Jahre für die aufgrund des neuen Tarifsystems zusätzlich anfallenden Lohnzahlungen des Arbeitgebers verwendet, soweit sie über die o. g. Mehrbelastung von 2,79 % hinausgehen. Nur in den Fällen, in denen das Volumen des „Fonds“ nicht ausreicht, können zum Ausgleich tarifliche Jahressonderleistungen gekürzt werden.
- d) Bleiben die Mehrbelastungen des Arbeitgebers unter der Grenze von 2,79 %, sind die nicht mehr benötigten Guthaben des ERA-Anpassungsfonds zwingend an die Arbeitnehmer als Sonderzahlung auszukehren. Begünstigt sind aber nur diejenigen Beschäftigten, die in den Fonds „eingezahlt“ (d. h. auf Gehaltserhöhungen verzichtet) haben und zum Zeitpunkt der Ausschüttung noch im Unternehmen beschäftigt sind. Eine

anderweitige Verwendung der Mittel ist nicht zulässig. Im Ergebnis fließt das Guthaben des „Fonds“ in vollem Umfang an die Arbeitnehmer zurück. Ein individueller Anspruch des einzelnen Arbeitnehmers besteht aber nicht.

II. Passivierung von Rückstellungen in der steuerlichen Gewinnermittlung

1. Keine Bilanzierung von Verpflichtungen innerhalb schwebender Geschäfte

Nach ständiger Rechtsprechung sind Ansprüche und Verbindlichkeiten aus fortbestehenden schwebenden Geschäften (Dauerschuldverhältnisse) nicht zu bilanzieren, solange und soweit sie einander ausgleichend gegenüberstehen.

Die Tarifvereinbarungen „ERA-Anpassungsfonds“ zwischen Arbeitgeber und Gewerkschaften sind losgelöst von den bestehenden schwebenden Geschäften „Arbeitsverhältnisse“ zu beurteilen. Sie wirken sich nur mittelbar auf die Lohn- und Gehaltszahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers gegenüber den einzelnen Arbeitnehmern aus. Die Leistungen des einzelnen Arbeitnehmers und die Gegenleistung der Arbeitgeber stehen sich auch nach dem Tarifabschluss weiterhin ausgeglichen gegenüber. Ein Erfüllungsrückstand seitens der Arbeitgeber liegt nicht vor, da der jeweilige Arbeitnehmer keinen individuellen Anspruch auf Auszahlung von einbehaltenen Gehaltserhöhungen hat.

2. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Wegen der Verpflichtungen aus den ERA-Anpassungsfonds sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Es besteht eine vertragliche Verpflichtung zur Ausschüttung von nicht ausgezahlten Tarifierhöhungen (Verwendungsoptionen gemäß I.2. c oder d). Sie beruht auf den Entgelttarifvereinbarungen der Tarifvertragsparteien. Die Arbeitgeber haben keine Möglichkeit, sich dieser Verpflichtung zu entziehen. Mit der **künftigen Inanspruchnahme** ist damit ernsthaft zu rechnen.

Die Verpflichtungen aus den ERA-Anpassungsfonds sind **wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht** worden. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, vor dem Bilanzstichtag entstandene und einbehaltene Tarifierhöhungen auszuführen. Diese Verpflichtung findet ihren wesentlichen wirtschaftlichen Bezugspunkt im Tarifvertrag. Die Erfüllung der Verpflichtung knüpft an Vergangenes an (hier: Tarifvereinbarung) und gilt Vergangenes ab (hier: die am Bilanzstichtag nicht ausgezahlten Tarifierhöhungen).

Die **Verpflichtung** besteht **gegenüber Dritten**. Zwar hat der einzelne Arbeitnehmer keinen individuellen Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber, jedoch ist der Arbeitgeber ge-

genüber der Arbeitnehmerschaft als Ganzes verpflichtet.

1. Bewertung

Das angesammelte Guthaben aus den nicht ausgezahlten Tariferhöhungen wird regelmäßig nicht verzinst. Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind daher nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG abzuzinsen. Hinsichtlich der Laufzeit ist auf den jeweiligen voraussichtlichen Zeitpunkt der Auskehrung der Fondsmittel an die Arbeitnehmer abzustellen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer - zum Download bereit.

Im Auftrag
Meurer