

Bewertung von Altersteilzeitverpflichtungen

Am 28.03.2007 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sein Schreiben „Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen des so genannten ‚Blockmodells‘ nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG)“ veröffentlicht. Dieses BMF-Schreiben ist die Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.11.2005 (I R 110/04), welches das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 23.09.2004 (4 K 1120/02) bestätigt.

Das alte BMF-Schreiben vom 11.11.1999 (BStBl. I S. 959) ließ während der Arbeitsphase Rückstellungen nur insoweit zu, wie die tatsächliche Gesamtvergütung (einschließlich Aufstockungen) in der Vergangenheit hinter der der Arbeitsleistung entsprechenden Vergütung zurückblieb. Nach dem neuen BMF-Schreiben hingegen ist in der Arbeitsphase die Rückstellung für sämtliche zukünftigen Vergütungen in der Freistellungsphase (Aufstockungen und Nebenleistungen) zeitratierlich ab Beginn des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses anzusammeln. Mit Beginn der Freistellungsphase ist die angesammelte Rückstellung ihrem Verbrauch entsprechend aufzulösen.

Erstattungsansprüche sind bei der Rückstellungsbildung gegenzurechnen, wenn mehr Gründe für als gegen die Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes im Sinne des AltTZG und die Inanspruchnahme der Erstattungsleistungen sprechen. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn betriebsinterne Unterlagen unwiderlegbar auf eine Wiederbesetzung hindeuten oder eine Person eingestellt wurde, die die an einen Wiederbesetzer gestellten Voraussetzungen erfüllt. Bisher waren Erstattungen zu berücksichtigen, wenn sie faktisch sicher waren; jetzt sind sie bereits anzurechnen, wenn sie wahrscheinlich sind.

Die Abzinsung der Verpflichtungen richtet sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG, d.h. grundsätzlich sind die Rückstellungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Ausgenommen von der Abzinsung sind Rückstellungen, deren Laufzeiten am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate betragen, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen. Mögliche oder vereinbarte Tarifierhöhungen stellen keine Verzinslichkeit dar.

Nach dem Wortlaut des neuen BMF-Schreibens ist es nicht zu beanstanden, wenn Rückstellungen für einen in der Freistellungsphase zu zahlenden Ausgleich für die Minderung der Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung (Nachteilsausgleich) vom Beginn bis zum Ende der Arbeitsphase ratierlich angesammelt werden.

Neben der exakten versicherungsmathematischen Bewertung ist auch ein Pauschalwertverfahren zugelassen. Alle Altersteilzeitverpflichtungen sowie alle Nachteilsausgleiche sind einheitlich nach einer der beiden Methoden zu bewerten. An die einmal gewählte Methode ist das Unternehmen für die folgenden vier Wirtschaftsjahre gebunden.

Die Regelungen des neuen BMF-Schreibens können erstmals in Bilanzen berücksichtigt werden, die nach dem 30.11.2005 aufgestellt werden. Sie sind spätestens für Bilanzen maßgebend, die nach der Veröffentlichung des o.g. BFH-Urteils im Bundessteuerblatt aufgestellt werden. Für das kontinuierliche Modell ist weiterhin das alte BMF-Schreiben anzuwenden.