

## **Neuregelung der steuerlichen Bewertung von Altersteilzeitverpflichtungen**

### **I. Einleitung**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 28.3.2007 die „Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen des so genannten „Blockmodells“ nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG)“ neu geregelt.

Die Neuregelung wurde notwendig, nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinem Urteil vom 30.11.2005 der bisherigen Auffassung des BMF zur Bewertung dieser Vereinbarungen (Schreiben vom 11.11.1999) widersprochen hatte.

### **II. Klarstellungen durch das BMF-Schreiben vom 28.3.2007**

In seinem aktuellen Schreiben folgt das BMF zwar in weiten Teilen dem BFH-Urteil; dennoch können sich Abweichungen zwischen der Bewertung der Verpflichtungen nach dem BFH-Urteil vom 30.11.2005 und dem BMF-Schreiben vom 28.3.2007 ergeben. Insbesondere sind folgende Punkte betroffen:

#### Gegenrechnung des Erstattungsanspruches nach § 4 Abs. 1 AltTZG

Das BMF hat in seinem Schreiben die Berücksichtigung von Erstattungsansprüchen neu geregelt. Ein Erstattungsanspruch besteht nach § 3 AltTZG im Blockmodell im Wesentlichen dann, wenn spätestens zu Beginn der Freistellungsphase eine Wiederbesetzung des freigewordenen Arbeitsplatzes mit einem begünstigten Arbeitnehmer erfolgt.

Nach Auffassung des BMF sind die Erstattungsansprüche bei der Ermittlung noch ausstehender Altersteilzeitleistungen gegenzurechnen, wenn nach den betriebsinternen Unterlagen eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für die Inanspruchnahme der Erstattungsleistungen spricht. Für bereits vor dem Bilanzstichtag entstandene Erstattungsansprüche, die jedoch noch nicht ausgezahlt wurden, ist zusätzlich eine entsprechende Forderung zu aktivieren.

Unseres Erachtens ist die Regelung zu den Erstattungsleistungen unglücklich, da sie dem handelsrechtlichen Saldierungsverbot widerspricht.

Bislang wurde daher auch in der Steuerbilanz in der Regel die entsprechende Forderung aktiviert; nur in Ausnahmefällen erfolgte eine Gegenrechnung der Erstattungsleistungen.

#### Bewertung mit Zinssatz 5,5 %

Das BMF sieht für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre eine Abzinsung der Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 % p.a. vor. Zwar hatte der BFH eine Abzinsung in dem entschiedenen Fall abgelehnt; dieser bezog sich jedoch auf das

Jahr 1997. Aus der Urteilsbegründung lässt sich aber ableiten, dass auch der BFH für Wirtschaftsjahre ab 1999 eine Abzinsung vornehmen würde.

### Alternatives Pauschalwertverfahren

Abweichend von der versicherungsmathematischen Bewertung können die Rückstellungen auch durch ein neu eingeführtes Pauschalwertverfahren berechnet werden.

Dabei ist zu beachten, dass alle Altersteilzeitverpflichtungen nur einheitlich entweder versicherungsmathematisch oder nach dem Pauschalwertverfahren bewertet werden können. Die für ein Wirtschaftsjahr getroffene Wahl bindet das Unternehmen für die folgenden 4 Wirtschaftsjahre.

### **III. Auswirkungen auf die Praxis**

Die Regelungen des BMF-Schreibens können erstmals in nach dem 30.11.2005 aufgestellten Bilanzen berücksichtigt werden. Sie sind zwingend für Bilanzen anzuwenden, die nach dem Datum der Veröffentlichung des BFH-Urteils im Bundessteuerblatt aufgestellt werden.

Durch die Veröffentlichung des BMF-Schreibens ist somit die rechtliche Unsicherheit, die nach dem BFH-Urteil vom 30.11.2005 entstanden war, für zukünftige Bilanzstichtage weitgehend beseitigt worden. Allerdings bleiben einige Fragen für die Praxis weiterhin ungeklärt; dies gilt insbesondere für noch offene Bilanzen bereits vergangener Bilanzstichtage.

### Bilanzstichtage bis 28.3.2007

Die weitere Vorgehensweise sollte davon abhängig gemacht werden, nach welcher Methode die bislang berücksichtigte Rückstellung ermittelt wurde.

Wurde in den Bilanzen bislang noch die Rückstellung nach dem BMF-Schreiben vom 11.11.1999 angesetzt, so kann dies grundsätzlich beibehalten werden. Allerdings ergeben sich durch das BMF-Schreiben vom 28.3.2007 in der Arbeitsphase deutlich höhere Rückstellungsbeträge. Der Möglichkeit, aufgrund des aktuellen BMF-Schreibens höhere Rückstellungen zu bilden, steht der Aufwand zur Ermittlung der neuen Rückstellungsbeträge sowie der anschließenden Bilanzänderung gegenüber. Hier wird im Einzelfall zu entscheiden sein, ob eine Neuberechnung sinnvoll ist.

Viele Unternehmen haben die Rückstellungen zumindest in ihren Bilanzen des Jahres 2006 bereits nach der im BFH-Urteil vom 30.11.2005 genannten Berechnungsmethode ermittelt. Auch wenn das BMF diesem Urteil weitgehend gefolgt ist, können sich Abweichungen ergeben. Zu nennen sind hier insbesondere

- die Berücksichtigung von Erstattungsansprüchen,
- eine ggf. pauschale Berücksichtigung der Biometrie,
- die Abzinsung der Altersteilzeitverpflichtungen.

Unseres Erachtens können der relativ lange Zeitraum zwischen dem Urteil des BFH und der Reaktion der Finanzverwaltung sowie die dadurch entstandene Rechtsunsicherheit nicht zu Lasten der Unternehmen gehen, so dass eine nach den Grundsätzen des BFH-Urteils durchgeführte bilanzielle Berücksichtigung von Altersteilzeitverpflichtungen und Erstattungsansprüchen von den Finanzbehörden anerkannt werden sollte. Nach den Erfahrungen der Vergangenheit (insbesondere im Umgang mit dem BMF-Schreiben vom 11.11.1999) ist allerdings nicht auszuschließen, dass erneute Berechnungen auf Basis des BMF-Schreibens vom 28.3.2007 notwendig werden könnten. Da die materiellen Auswirkungen in der Regel eher gering sind, könnte unseres Erachtens jedoch die Betriebsprüfung abgewartet werden.

### Bilanzstichtage ab dem 28.3.2007

Um die Regelungen des BMF-Schreibens vom 28.3.2007 anwenden zu können, muss von Seiten des Unternehmens geprüft werden, ob voraussichtlich ein Erstattungsanspruch nach § 4 AltTZG entstehen wird. In diesem Fall ist die Datenlieferung an unser Haus entsprechend zu erweitern.

Köln, den 16.5.2007