

Erläuterungen zu Abs. 4: Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen

Autor: Dr. Matthias **Loose**, Richter am FG, Bochum

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

Schrifttum: GÜNKEL, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, FR 1987, 213; PFERDMENGES, Jubiläumsrückstellungen im Einkommensteuerrecht, DStZ 1987, 529; OFFERHAUS, Rückstellungen für Arbeitnehmer-Jubiläumszuwendungen zulässig, StBp. 1987, 112; BODE/GRABNER, Jubiläumsrückstellungen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DB 1987, 1261; MÜLLER-GATERMANN, Anmerkung zu BFH v. 5.2.1987 IV R 81/94, FR 1987, 228; BODE/GRABNER, Zur steuerlichen Behandlung der Jubiläumsrückstellung, DB 1988, 513; BODE/GRABNER, Jubiläumsrückstellungen nach dem Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 2061; KNOBBE-KEUK, Zum Verfall der Steuergesetzgebung – am Beispiel der beabsichtigten Streichung der Jubiläumsrückstellungen, BB 1988, 1086; HÖFER/REINERS, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung der Jubiläumsrückstellungen nach neuem Recht, BB 1988, 2064; KÜTING/WEBER, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 2089; PAUS, Entscheidungsprobleme bei Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, Inf. 1988, 315; E. SCHMIDT, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen und Steuerreform, DB 1988, 1472; STUHRMANN, Neue steuerrechtliche Behandlung der Jubiläumsrückstellungen, DB 1988, 1967; SLOMMA, Zur Verfassungswidrigkeit der Neuregelung für Jubiläumsrückstellungen, DStZ 1989, 277; DUNKER, Arbeitnehmer-Jubiläumsrückstellungen als Sozialaufwand in Handelsbilanz und Steuerbilanz, 1991; HÖFER, Jubiläumsrückstellungen ab 1993, DB 1993, 2241; LANGOHR-PLATO, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, FR 1994, 389; SCHULZE-OSTERLOH, Die Einschränkung der Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen und

für Jubiläumszuwendungen, Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 833; KIRCHMAYR, Abzugsverbot der Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen verfassungswidrig, ÖStZ 1998, 86; HEY, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 2000, 1453; HÖFER, Verfassungswidrigkeit von Jubiläumsrückstellungen, DSrR 2000, 372; LOOSE, Auflösungsgebot für Jubiläumsrückstellungen verfassungswidrig?, FR 2000, 553.

Schrifttum zu Fragen der Bewertung s. vor Anm. 1842.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 29.10.1993, BStBl. I 1993, 898; zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 4 s. BMF v. 28.12.1987, BStBl. I 1987, 770.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

I. Rechtsentwicklung des Abs. 4

1830

Rechtsprechung: Der BFH lehnte lange Zeit Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in der StBil. mit der Begründung ab, „die Rückstellung würde eine unzulässige Vorverlegung künftigen Aufwandes bedeuten“ (BFH v. 19.7.1960 – I 160/59, BStBl. III 1960, 347). Der BFH ging davon aus, dass die Jubiläumszuwendungen Verpflichtungen aus einem schwebendem Vertrag seien, die während des Schwebbezustands, also während der Dauer des Dienstverhältnisses nicht passiviert werden dürften. Diese Rspr. stand im Gegensatz zur bilanziellen Behandlung von Jubiläumszuwendungen in der HBil. und zur Rechtsauffassung der Arbeitsgerichtsbarkeit (vgl. BAG v. 13.9.1974 – 5 AZR 48/74, DB 1974, 2483; v. 27.10.1978 – 5 AZR 139/77, DB 1979, 506; v. 16.9.1986 – GS 1/82, DB 1987, 383; s. Anm. 1838).

[Anschluss S. E 806/1]

In seiner Entscheidung v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 gelangte der BFH zu der besseren Erkenntnis, daß die Zusage einer Jubiläumswendung eine ungewisse Verbindlichkeit begründe, für die der bilanzierende Kaufmann eine Verbindlichkeitsrückstellung bilden müsse. Ein drohender Verlust aus dem schwebenden Dienstvertrag könne aus der Zusage einer Jubiläumswendungen nicht hergeleitet werden, weil der Wert der Arbeitsleistung nicht zu ermitteln sei (BFH v. 25. 2. 1986 VIII R 377/83, BStBl. II, 465; v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845).

Gesetzesentwicklung: Diese Änderung der Rspr. war Anlaß für den Gesetzgeber, Abs. 4 durch das StReformG 1990 (v. 25. 3. 1988, BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224) neu in den § 5 einzufügen. Wegen der Übergangsregelung des § 52 Abs. 6 idF des StReformG 1990 v. 25. 7. 1988, der durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402, BStBl. I, 304) aufgehoben und dessen Regelungsgehalt in Abs. 4 übernommen worden ist, ist für die Bildung von Jubiläumswendungen in der StBil. wie folgt zu unterscheiden:

Es gilt ein

- ▷ *Passivierungsgebot* für zu bildende Jubiläumswendungen in Wj., die vor dem 31. 12. 1988 endeten (s. Anm. 1832);
- ▷ *Auflösungsgebot* für bereits gebildete Jubiläumswendungen in Wj., die in der Zeit vom 31. 12. 1988 bis zum 31. 12. 1992 endeten (s. Anm. 1833);
- ▷ *Passivierungsverbot* für zu bildende Jubiläumswendungen in Wj., die in der Zeit vom 31. 12. 1988 bis zum 31. 12. 1992 endeten (s. Anm. 1833);
- ▷ *Eingeschränktes Passivierungsgebot* für Jubiläumswendungen in Wj., die nach dem 31. 12. 1992 enden (s. Anm. 1834).

Stpfl., bei denen das Wj. dem Kj. entspricht, *mußten* demzufolge in den Jahren bis einschließlich 1987 Jubiläumswendungen *bilden*. Sie *mußten* Jubiläumswendungen, die sie in den Jahren 1988 bis einschließlich 1990 gebildet hatten, *auflösen*. Sie *durften* in den Jahren 1988 bis einschließlich 1992 *keine* neuen Jubiläumswendungen *bilden*. Sie *müssen* (kein Wahlrecht; s. Anm. 1841) seit 1993 Jubiläumswendungen unter den Voraussetzungen des Abs. 4 *bilden*.

Damit haben Jubiläumswendungen in der StBil. wie kaum eine andere Bilanzposition innerhalb von nur fünf Jahren eine extrem divergierende Behandlung erfahren (GRABNER, DB 1992, 2561). Nicht zuletzt deshalb wurde die strechtliche Regelung der Jubiläumswendungen als ein anschauliches Beispiel für den „Verfall der Steuergesetzgebung“ (KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1086) angesehen. Dem ist uneingeschränkt zuzustimmen.

II. Verfassungsrechtliche Bedenken

1831

Gegen die Neuregelung der Jubiläumswendungen in der StBil. durch Abs. 4. sind in der Literatur wegen der Durchbrechung der für die Gewinnbesteuerung statuierten Sachgesetzlichkeiten und der damit verbundenen Ungleichbehandlung gleichgelagerter Sachverhalte schon früh Bedenken erhoben worden (vgl. BODE/GRABNER, DB 1988, 513; BORDEWIN, DB 1988, 413; DÖLLERER, DB 1988, 240; Felix, BB 1988, 1500; KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1089; HÖFER/REINERS, BB 1988, 2064; SIEGEL, BB 1989, 182; SLOMMA, DStZ 1989, 277; HARTUNG, BB 1989, 736; HÖFER, DB 1993, 2241; SCHULZE-OSTERLOH, FS FRIAUF, 841; KIRCHMAYER, ÖStZ 1998, 86; vgl. auch DZIADKOWSKI, BTDruks 11/2536, 15).

Nach anderer Auffassung ist Abs. 4 zwar steuersystematisch mißlungen, jedoch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (FG Ba-Württ. v. 24. 3. 1994, EFG

1994, 870, rkr.; FG Düsseldorf v. 3. 2. 1995, EFG 1995, 724, Rev. X R 60/95; FG Hamb. v. 7. 7. 1995, EFG 1995, 964, rkr.; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 409; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 842). Der Gesetzgeber handele nicht willkürlich, wenn er in für die StBil. aus fiskalpolitischen Gründen einen höheren Grad der Konkretisierung der Verbindlichkeit verlangt, als in der HBil. (FG Ddorf. v. 3. 2. 1995 aaO; FG Hamb. v. 7. 7. 1995 aaO; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 409; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 849).

Letzterem ist zuzustimmen, soweit die Regelung die Wj. ab 1993 und vor 1988 betrifft. Bedenken bestehen indes gegen das Passivierungsver- und Auflösungsgebot des § 52 Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 aF für die Wj. 1988–1992. Der X. Senat des BFH hält diese Regelung zum Recht für verfassungswidrig und hat die Frage der Verfassungswidrigkeit dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt (BFH v. 10. 11. 1999 X R 60/95, BStBl. II 2000, 131; zust. HÖFER, DStR 2000, 372; HEY, BB 2000, 1453; vgl. auch LOOSE, FR 2000, 553). Nach Auffassung des Senats verstößt die Regelung insofern gegen Art. 3 Abs. 1 GG, als sie die Normadressaten, die für die Zeit zwischen 1988 und 1992 Jubiläumsrückstellungen gebildet haben, gegenüber denen, die außerhalb dieses Zeitraumes Jubiläumsrückstellungen gebildet haben und gegenüber denen, die im gleichen Zeitraum gleichartige Verbindlichkeitsrückstellungen gebildet haben, benachteiligt. Sachliche Unterschiede, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten, lägen nicht vor. Der Unterschied zur ersten Fallgruppe sei ein rein zeitlicher, der Unterschied zur zweiten Fallgruppe ein sachlich nicht relevanter, denn Jubiläumsrückstellungen erfüllten sämtliche Voraussetzungen, die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung berechtigen und verpflichten. Die zur Begründung des Passivierungsver- und Auflösungsgebots herangezogenen haushaltsrechtlichen Erwägungen (s. Anm. 1833) seien für sich allein nicht geeignet, die gleichheitswidrige Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

III. Überblick zu Abs. 4

1832 1. Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die vor dem 31. 12. 1988 endeten

Passivierungsgebot: In Wj., die vor dem 31. 12. 1988 endeten, mußte der bilanzierende Stpfl. nach BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 unter denselben Voraussetzungen, die für die Bildung von Jubiläumsrückstellungen in der HBil. gelten (s. Anm. 1835), Rückstellungen in der StBil. bilden. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen waren daher auch für mündliche Jubiläumszusagen zu bilden. Sie waren weder von der Dauer des Dienstverhältnisses noch von einer bestimmten Betriebszugehörigkeitsdauer abhängig.

Nachholung von Jubiläumsrückstellungen: Stpfl., die im Hinblick auf die bis zur Entscheidung v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 geltende Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 19. 7. 1960 I 160/59, BStBl. III, 347) keine Jubiläumsrückstellungen in der StBil. gebildet hatten, waren grundsätzlich verpflichtet, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in den StBil. nachzuholen, wenn die Jubiläumszusage bereits in früheren Jahren erteilt worden war. Der BFH hat die Nachholung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen im Streitfall ausdrücklich zugelassen (BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 [848]). Demgegenüber war es nach Auffassung der FinVerw. nicht zu beanstanden, wenn Stpfl. im Hinblick auf die allgemein erwartete Reaktion des Gesetzgebers Jubiläumsrückstellungen nicht oder nicht in voller Höhe in der StBil. auswiesen (BMF v. 28. 12. 1987, BStBl. I, 770). Diese Handhabung entsprach den Bedürf-

nissen der Praxis und ist deshalb nicht zu beanstanden. Ungeachtet dessen steht sie jedoch im Widerspruch zu der vom BFH festgestellten Passivierungspflicht für Jubiläumsrückstellungen in der StBil. und der gebotenen Handhabung in der HBil.

2. Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die in der Zeit vom 31. 12. 1988 bis zum 31. 12. 1992 endeten

1833

Auflösungsgebot (§ 52 Abs. 6 Satz 2 aF): Stpfl., die vor dem Bilanzstichtag 31. 12. 1988 entsprechend den handelsrechtlichen GoB (s. Anm. 1835) und in Übereinstimmung mit der geänderten Rspr. des BFH (s. Anm. 1830) Jubiläumsrückstellungen in der StBil. (auch nachträglich; s. BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 [848]; s. Anm. 1832) gebildet haben, mußten diese Jubiläumsrückstellungen in der StBil. des nach dem 30. 12. 1988 endenden Wj. und in den Bilanzen der beiden darauf folgenden Wj. mindestens zu je einem Drittel gewinnerhöhend auflösen. Dies bestimmte § 52 Abs. 6 Satz 2 aF ausdrücklich.

Diese Regelung ist als „vollends willkürlich und unverständlich“ (KÜTING/WEBER, BB 1988, 2282; ähnlich KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1088; HÖFER/REINERS, BB 1988, 2064; vgl. auch BFH v. 10. 11. 1999 X R 60/95, BStBl. II 2000, 131) kritisiert worden. Dem ist insoweit zuzustimmen, als die Regelung zumindest unverständlich und systemwidrig gewesen ist. Entgegen der allgemein anerkannten Passivierungspflicht für Jubiläumsrückstellungen beinhaltet § 52 Abs. 6 Satz 2 aF für eine Übergangsfrist ein das Imparitätsprinzip und den Maßgeblichkeitsgrundsatz verletzendes Auflösungsgebot. Ob und wenn ja welcher sachliche Grund den Ausschlag für eine solche Regelung gegeben hat, bleibt unklar. Auch die Begründung des Gesetzgebers gibt darüber keinen Aufschluß:

„Mit Rücksicht darauf, dass die Bilanzierungspraxis entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen nicht zugelassen hat, sollen sich die bis einschließlich 1992 ‚verdienten‘ Jubiläumszuwendungen auch künftig bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht auswirken.“ (BTDruks. 11/2536, 47).

Sie läßt indes den Schluss zu, daß allein fiskalpolitische Gründe für die Übergangsregelung des § 52 Abs. 6 Satz 2 aF maßgeblich waren (glA HÖFER, DB 1993, 2241). Der Gesetzgeber befürchtete nach Zulassung von Jubiläumsrückstellungen in der StBil. durch BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845, „Steuerausfälle“ in Höhe von etwa 500 Millionen DM (BRDruks. 100/88, 190). Wirtschaftlich und steuersystematisch betrachtet hätte es sich aber wohl weniger um Steuerausfälle, sondern um die – zulässige und gebotene – bilanzielle Vorwegnahme ungewisser Verbindlichkeiten und damit allenfalls um eine Steuerstundung gehandelt (vgl. auch HÖFER/REINERS, BB 1988, 2064 f.). Zu verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. BFH v. 10. 11. 1999 X R 60/95, BStBl. II 2000, 131; HÖFER, DStR 2000, 372; HEY, BB 2000, 1453; LOOSE, FR 2000, 553; s. auch Anm. 1831.

Passivierungsverbot: Aus § 52 Abs. 6 Satz 2 aF folgte mittelbar, daß Stpfl. in den Wj., die in der Zeit vom 30. 12. 1988 bis zum 31. 12. 1992 endeten, keine neuen Jubiläumsrückstellungen bilden oder bereits gebildete Jubiläumsrückstellungen aufstocken durften (glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 849; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX, § 5 Rn. 409; vgl. BTDruks. 11/2157, 140; BTDruks. 11/2536, 47). Für Stpfl. im Beitrittsgebiet galt folgerichtig für die DM-Eröffnungsbilanz auf den 1. 7. 1990 und die Schlußbilanz auf den 31. 12. 1991 ein Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen (§§ 50 Abs. 2 Satz 5, 53 Satz 2 -DMBilG).

1834 **3. Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1992 enden**

In Wj., die nach dem 31. 12. 1992 enden, sind Rückstellungen für Jubiläumszusagen bilden, wenn das Dienstverhältnis mindestens 10 Jahre besteht, das Dienstjubiläum eine Betriebszugehörigkeitsdauer von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt worden ist und die Anwartschaft nach dem 31. 12. 1992 entstanden ist. Sind diese Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllt, muß der Stpfl. auch in seiner StBil. Jubiläumsrückstellungen bilden; ein Wahlrecht steht ihm nicht zu (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 409; HÖFER, DB 1993, 2241; s. Anm. 1841).

1835 **IV. Jubiläumsrückstellungen in der Handelsbilanz**

Ungewisse Verbindlichkeit: Die Zusage einer Jubiläumszuwendung begründet eine ungewisse Verbindlichkeit, die im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht ist. Der bilanzierende Kaufmann ist verpflichtet, für die zugesagten Jubiläumszuwendungen in seiner HBil. Rückstellungen wegen ungewisser Verbindlichkeiten zu bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Rechtliche Verpflichtung: Voraussetzung ist eine eindeutige rechtliche Verpflichtung. Die Jubiläumszusage darf daher nicht von der künftigen Ertragslage abhängen (BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 [848]; BMF v. 29. 10. 1993, BStBl. I, 899; vgl. auch HÖFER, DB 1993, 2242; s. Anm. 1841). Mündliche Jubiläumszusagen verpflichten den bilanzierenden Kaufmann ebenso wie die Verpflichtung aufgrund betrieblicher Übung oder aufgrund des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes. Die Dauer des Dienstverhältnisses und die Dauer der Betriebszugehörigkeit berühren die handelsrechtliche Passivierungspflicht dem Grunde nach nicht. Daher sind Jubiläumsrückstellungen in der HBil. auch schon bei einer geringeren als zehnjährigen Betriebszugehörigkeit und bereits dann zu bilden, wenn die Jubiläumszusage eine längere als fünfzehnjährige Betriebszugehörigkeitsdauer voraussetzt.

B. Tatbestandsvoraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen

1836 **I. Zehnjähriges Dienstverhältnis**

Dienstverhältnis: Unter Dienstverhältnis versteht man ein Dauerschuldverhältnis zwischen dem Dienstberechtigten und dem Dienstverpflichteten (PALANDT/Purzo, LX., Einf. § 611 BGB Rn. 2). Es wird durch Dienstvertrag, idR durch Arbeitsvertrag, begründet. Arbeitsverhältnisse sind Dienstverhältnisse, bei denen der Dienstberechtigte ArbG und der Dienstverpflichtete ArbN ist. Der Begriff des Dienstverhältnisses umfaßt auch Dienstverträge selbständig Handelnder. Abs. 4 findet daher auf Arbeitsverhältnisse ebenso Anwendung wie zB auf Geschäftsführeranstellungsverträge, Beraterverträge und Verträge selbständiger Handelsvertreter. Der von der Verwaltung im Zusammenhang mit Dienstjubiläumsrückstellungen verwandte Begriff des ArbN ist unglücklich gewählt. Die Verwendung dieses Begriffes hat keine materielle Bedeutung, sondern beruht darauf, daß üblicherweise ArbN eine Jubiläumszusage erhalten (HÖFER, DB 1993, 2242).

Zehnjähriges Bestehen: Das Dienstverhältnis muß zum Bilanzstichtag mindestens 10 Jahre bestanden haben. Hintergrund dieser Regelung ist die Absicht

des Gesetzgebers, durch eine pauschale Berücksichtigung der hohen Fluktuationsrate, insbesondere bei Arbeitsverhältnissen, ein gewisses Mindestmaß an Konkretisierung der Verbindlichkeit zu erreichen (vgl. BTD Drucks. 11/2536, 47; STUHRMANN, DB 1988, 1967; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 851). Im Zusammenhang mit der Regelung, daß Jubiläumsrückstellungen in der StBil. nur dann gebildet werden dürfen, wenn das Dienstjubiläum eine Betriebszugehörigkeitsdauer von mindestens 15 Jahren voraussetzt (s. Anm. 1837), führt die Anknüpfung an das zehnjährige Bestehen des Dienstverhältnisses dazu, daß eine Reihe von Dienstverhältnissen, die mit Jubiläumszusagen belastet sind, aus der Rückstellungsbildung herausfallen.

Berechnung der Zehnjahresfrist: Bei der Berechnung der Zehnjahresfrist zählt der erste Tag des Dienstverhältnisses mit (glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 851; BMF v. 29. 10. 1993, BStBl. I, 899), so daß für Jubiläumszusagen, die für ein am 1. 1. 01 begründetes Dienstverhältnis erteilt worden sind, erstmalig am Bilanzstichtag 31. 12. 10 Rückstellungen gebildet werden können und müssen (vgl. BMF v. 29. 10. 1993, BStBl. I, 899). Das Dienstverhältnis beginnt mit dem Abschluß des Dienstvertrags. Dieser ist grundsätzlich formfrei (Ausnahmen zB § 3 FernUSG, § 4 BerBildG). Häufig wird Schriftform in Tarifverträgen vereinbart. In diesen Fällen beginnt das Dienstverhältnis und damit die Frist des Abs. 4 mit Abschluß des förmlichen Vertrags. Ist ein Dienstverhältnis für eine gewisse Zeit unterbrochen, so ist die Unterbrechungszeit für die Berechnung der Zehnjahresfrist nicht zu berücksichtigen, es sei denn, die Jubiläumszuwendung wurde auch während der Unterbrechung weiter erdient. Dasselbe gilt für die Umwandlung oder die Neubegründung des Dienstverhältnisses (zur Berechnung vgl. auch R 23 Abs. 3 LStR).

II. Dienstjubiläum

1837

Begriff: Dienstjubiläum bedeutet das Erreichen einer bestimmten Betriebszugehörigkeitsdauer. Anlaß ist idR das Erreichen einer bestimmten Anzahl von Dienstjahren, die üblicherweise, nicht jedoch zwingend (s. u.), durch 5 teilbar ist (vgl. auch § 3 LStDV). Wann ein Dienstjubiläum begangen wird, ergibt sich aus dem Dienstvertrag, dem Tarifvertrag oder der betrieblichen Übung.

Firmenjubiläum: Dienstjubiläen sind abzugrenzen von Firmenjubiläen. Ein Dienstjubiläum setzt eine bestimmte Betriebszugehörigkeit des Dienstverpflichteten voraus. Zuwendungen anläßlich von Firmenjubiläen knüpfen demgegenüber allein an die Betriebszugehörigkeit zu einem bestimmten Zeitpunkt, dem des Firmenjubiläums, an. Sie sind üblicherweise freiwillig und an die jeweilige Ertragslage des Unternehmens im Zeitpunkt des Firmenjubiläums gebunden. Ein unverfallbarer Anspruch des Dienstberechtigten besteht in aller Regel nicht, so daß für diese Zuwendungen Rückstellungen nicht gebildet werden dürfen (glA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 412). Zudem sind Zuwendungen anläßlich eines Dienstjubiläums, anders als solche anläßlich eines Firmenjubiläums, zusätzliches Entgelt für die in der Vergangenheit erbrachten Dienstleistungen und daher zum Zeitpunkt ihrer Auszahlung bereits in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht (BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 mit Anm. MÜLLER-GATERMANN, FR 1987, 228; KÜTING/WEBER, DB 1988, 2280; KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1087; CLEMM/ERLE in Beck-BilKomm. IV. § 249 Rn. 100 „Jubiläumszuwendungen“; aA noch BFH v. 19. 7. 1960 I 160/59, BStBl. III, 347; s. Anm. 1838). Für verbindlich zugesagte Zuwendungen anläßlich eines Firmenjubiläums sind handels- und strechtlich Verbindlichkeitsrückstellungen zu bilden

(BFH v. 29. 11. 2000 I R 31/00, FR 2001, 474). Die Einschränkungen des Abs. 4 gelten in diesen Fällen nicht.

Fünfehnjährige Betriebszugehörigkeit: Jubiläumsrückstellungen dürfen in der StBil. nur für solche Dienstjubiläen gebildet werden, die eine Betriebszugehörigkeitsdauer von mindestens 15 Jahren voraussetzen. Nach Auffassung der FinVerw. sollen Rückstellungen nur für solche Dienstjubiläum gebildet werden dürfen, die an eine Betriebszugehörigkeitsdauer von mindestens 15 Jahren anknüpfen und zudem eine durch „fünf ohne Rest“ teilbare Betriebszugehörigkeitsdauer verlangen (BMF v. 29. 10. 1993, BStBl. I, 898; ebenso SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 415). Diese Auffassung ist unverständlich. Sie findet weder im Gesetz noch im Gesetzeszweck eine Grundlage (HÖFER, DB 1993, 2242). Abs. 4 spricht lediglich von einer Mindestbetriebszugehörigkeitsdauer von 15 Jahren. Eine weitere Einschränkung enthält die Vorschrift nicht. Die Vorschrift bezweckt eine pauschale Berücksichtigung von Fluktuationen und bestimmt damit für das Steuerrecht ein Mindestmaß an Konkretisierung der Verbindlichkeit. Es ist jedoch nicht einzusehen, warum dies bei einem Dienstjubiläum von 17 oder 18 Jahren anders sein sollte als bei einem Jubiläum von 15 oder 20 Jahren Betriebszugehörigkeitsdauer. HÖFER, DB 1993, 2242 wirft daher zurecht mit Blick auf die ua. von der FinVerw. vertretene Auffassung die Frage auf: „Geht von der Zahl Fünf eine magische Kraft aus, der sich die Finanzverwaltung nicht entziehen kann?“

1838

III. Jubiläumszuwendung

Begriff: Jubiläumszuwendung ist jede Zuwendung in Geld oder Geldeswert, die der Dienstberechtigte dem Dienstverpflichteten anlässlich eines Dienstjubiläums (s. Anm. 1837) neben dem vereinbarten Entgelt für die Dienstleistung gewährt. Jubiläumszuwendungen sind Teil des vereinbarten Entgelts für erbrachte Dienstleistungen. Sie werden gezahlt, wenn der Dienstverpflichtete dem Betrieb des Dienstberechtigten eine bestimmte Zeit angehört. Die Zuwendung wird erst in diesem Zeitpunkt fällig. Gleichwohl ist sie nicht bloß Entgelt für die im Jubiläumsjahr erbrachte Dienstleistung, sondern zusätzliches Entgelt für die gesamte in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistung.

BAG v. 13. 9. 1974 5 AZR 48/74, DB 1974, 2483; v. 27. 10. 1978 5 AZR 139/77, DB 1979, 506; v. 16. 9. 1986 GrS 1/82, DB 1987, 383; BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 mit Anm. MÜLLER-GATERMANN, FR 1987, 228; KÜTING/WEBER, DB 1988, 2280; KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1087; CLEMM/ERLE in Beck-BilKomm. IV. § 249 Rn. 100 „Jubiläumszuwendungen“; aA noch BFH v. 19. 7. 1960 I 160/59, BStBl. III, 347.

Art und Umfang der Zuwendung: Jubiläumszuwendungen können einmalige Entgeltleistungen in Form von festen Geldbeträgen, gehaltsabhängige Sonderzahlungen, wie zB ein zusätzliches Monatsgehalt, oder geldwerte Vorteile, wie zB zusätzliche Urlaubstage, Naturalleistungen oder Sachgeschenke sein (vgl. KÜTING/WEBER, BB 1988, 2280). Abs. 4 ist jedoch nicht auf Einmalzuwendungen beschränkt (aA die FinVerw.; s. BMF v. 29. 10. 1993, BStBl. I, 899). Die Verpflichtung des Dienstberechtigten besteht auch bei fortlaufenden Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums. Allerdings dürfte es im Einzelfall außerordentlich schwierig sein, fortlaufende Jubiläumszuwendungen, die wirtschaftlich in den Jahren vor dem Dienstjubiläum verursacht sind, von erhöhtem Entgelt für die erbrachte Dienstleistung, für das mangels wirtschaftlicher Verursachung in der Vergangenheit keine Rückstellungen zu bilden sein dürften, abzugrenzen (vgl. dazu HÖFER, DB 1993, 2242). Für die Bildung von Jubiläumsrückstellungen hat die Art der Jubiläumszuwendung keine Bedeutung; sie ist allerdings bei der

Bewertung zu beachten. Zu den rückstellungsfähigen Jubiläumswendungen gehören auch die Arbeitgeberanteile an den Sozialversicherungsbeiträgen, die auf die Jubiläumswendung entfallen, obwohl Empfänger dieser Leistungen nicht die Dienstverpflichteten, sondern die Träger der sozialen Sicherungssysteme sind (OFD München v. 20. 1. 1998, StEK EStG § 5 Rückst Nr. 142).

IV. Jubiläumswendungen

1839

Verbindliche Jubiläumswendungen: Voraussetzung für die Bildung von Jubiläumswendungen ist eine rechtsverbindliche Jubiläumswendungen. Sie liegt immer dann vor, wenn Eintritt und Fälligkeit der Jubiläumswendungen nur noch von dem Eintritt einer einzigen Bedingung, nämlich des Erreichens einer bestimmten Betriebszugehörigkeitsdauer, abhängig ist (KÜTING/WEBER, DB 1988, 2280). Daran fehlt es, wenn die Jubiläumswendungen von weiteren Voraussetzungen, etwa der Ertragslage des Unternehmens im Jubiläumswendungenjahr abhängt (BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 [848]; BMF v. 29. 10. 1993, BStBl. I, 899). Rückstellungsunschädlich ist jedoch eine Verfallklausel für den Fall des vorzeitigen Ausscheidens (BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845 [848]) und der Vorbehalt des Wegfalls der Geschäftsgrundlage (vgl. HÖFER, DB 1993, 2242 unter Hinweis auf die in R 41 Abs. 5 u. 6. EStR genannten Beispiele). Für die Rückstellungsbildung ebenso unerheblich ist die Rechtsgrundlage, auf der die verbindliche Zusage beruht. Die Zusage kann daher Bestandteil der individuellen dienstvertraglichen Vereinbarung, Bestandteil einer innerbetrieblichen Gesamtzusage, Bestandteil einer Betriebsvereinbarung oder Bestandteil eines Tarifvertrags sein (vgl. BODE/GRABNER, DB 1987, 1261). Sie kann auch auf einem gerichtlichen Vergleich beruhen. Wird der ArbG vom Arbeitsgericht verurteilt, dem ArbN bei Erreichen einer bestimmten Betriebszugehörigkeitsdauer eine Jubiläumswendungen zu gewähren, liegt eine verbindliche Verpflichtung vor, für die unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 4 ebenfalls eine Rückstellung zu bilden ist.

Schriftform: Jubiläumswendungen können nur gebildet werden, wenn die Jubiläumswendungen gegenüber dem Anspruchsberechtigten, also dem Dienstverpflichteten, schriftlich erteilt worden ist. Ausreichend ist in Anlehnung an die Rspr. zu § 6 a Abs. 1 Nr. 3 jede schriftliche Fixierung der Zusage, etwa durch Vertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gerichtsurteil oder sonstige schriftliche Bekanntmachung (etwa bei einem Aushang im Betrieb; vgl. BMF v. 29. 10. 1993, BStBl. I, 898 unter Hinweis auf R 41 Abs. 7 EStR). Schriftform iSv. § 126 Abs. 1 BGB ist nicht erforderlich, so daß Jubiläumswendungen auch dann gebildet werden müssen, wenn die schriftlich fixierte Zusage nicht unterschrieben, aber gleichwohl rechtsverbindlich ist. Nicht ausreichend ist eine mündliche Zusage, eine Zusage aufgrund betrieblicher Übung oder eine Jubiläumswendungenverpflichtung aufgrund des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes (GRABNER, DB 1992, 2563); anders jedoch, wenn der Anspruch durch Gerichtsurteil verbindlich festgestellt wurde. Beruht die Jubiläumswendungen auf Tarifvertrag oder einer Betriebsvereinbarung, so ist die Schriftform kraft Gesetzes vorgeschrieben (§ 1 Abs. 2 TVG, § 77 Abs. 2 BetrVG; vgl. HÖFER, DB 1993, 2242).

Nachholung der Schriftform: Die Schriftform ist Tatbestandsmerkmal des Abs. 4. Daher wirkt die spätere Nachholung der Schriftform nicht auf den Zeitpunkt der mündlichen Zusage zurück (glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 851). Von der strechtlichen Regelung bleibt die handelsrechtliche Verpflichtung zur

Bildung von Jubiläumsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) auch in Fällen nicht schriftlicher Zusage oder sonstiger arbeitsrechtlicher Verpflichtung unberührt (s. Anm. 1838, 1841).

1840

V. Nach dem 31. 12. 1992 erworbene Anwartschaft

Anwartschaft: Jubiläumsrückstellungen dürfen in der StBil. nur gebildet werden, soweit der Zuwendungsberechtigte die Jubiläumsanwartschaft nach dem 31. 12. 1992 erwirbt (Abs. 4 letzter Halbs.; § 52 Abs. 6 Satz 1 aF). Eine Anwartschaft besteht dann, wenn der Anspruch auf die Jubiläumszuwendung nur noch von dem Erreichen der in der Jubiläumszusage bestimmten Betriebszugehörigkeitsdauer abhängt (vgl. KÜTING/WEBER, BB 1988, 2241).

Erwerb nach dem 31. 12. 1992: Dem Grunde nach erworben ist die Anwartschaft in dem Zeitpunkt, in dem die rechtsverbindliche Jubiläumszusage erteilt bzw. die Jubiläumszuwendung wirksam vereinbart wird. Das wird regelmäßig mit Abschluß des Dienstvertrags der Fall sein (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 414). Der Anwartschaftserwerb der Höhe nach verwirklicht sich indes durch Zeitablauf. Der Anspruch ist mit Erreichen der maßgeblichen Betriebszugehörigkeitsdauer voll entstanden (BFH v. 5. 2. 1987 IV R 81/94, BStBl. II, 845). „Soweit“ (Abs. 4 letzter Halbs.; § 52 Abs. 6 Satz 1 aF) Jubiläumszuwendungen auf die Zeit nach dem 31. 12. 1992 entfallen, muß der Stpfl. Jubiläumsrückstellungen bilden. Das gilt auch für Zusagen, die vor dem 31. 12. 1992 erteilt worden sind (aA SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX. § 5 Rn. 414). Voraussetzung ist jedoch, daß die weiteren Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllt sind, insbesondere die Schriftform gewahrt ist (s. Anm. 1839) Nach Vorstellung des Gesetzgebers sollten sich die bis einschließlich 1992 „verdienten“ Jubiläumszuwendungen bei der stl. Gewinnermittlung nicht auswirken (BTDrucks. 11/2536, 47). „Soweit“ die zukünftigen Jubiläumszuwendungen auf die Zeit vor dem 1. 1. 1993 entfallen, darf der Stpfl. keine Jubiläumsrückstellungen bilden. Ungeachtet dessen sind Jubiläumszuwendungen bei ihrem späterem Anfall als Betriebsausgaben abzuziehen, da sie betrieblich veranlaßt sind (BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 853).

1841

C. Rechtsfolge: Rückstellungsbildung

Kein Wahlrecht: Sind die strengen Voraussetzungen des Abs. 4 erfüllt, muß der bilanzierende Stpfl. in der StBil. Jubiläumsrückstellungen in entsprechender Höhe bilden. Die Verwendung des Wortes „darf“ in § 5 Abs. 4 täuscht darüber hinweg, daß nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 eine Passivierungspflicht besteht. Der Wortlaut der Vorschrift deutet auf ein Passivierungswahlrecht hin, obwohl in der Sache ein den handelsrechtlichen GoB zuwiderlaufendes eingeschränktes Passivierungsverbot geregelt ist (glA DÖLLERER, BB 1988, 241; KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1087). Jubiläumsrückstellungen sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Verbindlichkeiten, deren bilanzielle Erfassung im Sinne eines Passivierungswahlrechts „netterweise erlaubt werden soll“, gibt es bislang nicht (KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1087). Die Verpflichtung, Jubiläumsrückstellungen zu bilden, wird lediglich durch die in Abs. 4 genannten besonderen Voraussetzungen unter gleichzeitiger Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes eingeschränkt (HÖFER, DB 1993, 2241), nicht jedoch aufgehoben.

Durchbrechung der handelsrechtlichen GoB: Jubiläumszuwendungen sind ungewisse Verbindlichkeiten, für die der Kaufmann in der HBil. Rückstellungen

bilden muss (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die handelsrechtliche Passivierungspflicht besteht unabhängig von der Regelung des Abs. 4. Dies führt dazu, dass in der HBil. Rückstellungen auch für solche Jubiläumszuwendungen gebildet werden müssen, für die in der StBil. keine Rückstellungen gebildet werden dürfen. Der Kaufmann kann es nicht unter Hinweis auf die Regelung des Abs. 4 unterlassen, die gebotenen Rückstellungen in der HBil. vorzunehmen. Andernfalls würden Beträge der Gewinnausschüttung unterworfen, die kein Gewinn sind (vgl. KÜTING/WEBER, BB 1988, 2281). Dass das Steuerrecht Beträge der Besteuerung unterwirft, die wirtschaftlich gesehen kein Gewinn sind, ist zwar systemwidrig (KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1088; s. auch Anm. 1831 zu verfassungsrechtlichen Bedenken), hat jedoch auf die Passivierungspflicht für Jubiläumsrückstellungen in der HBil. keinen Einfluss. Die formelle Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 2 besagt nur, dass strechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung auszuüben sind, nicht jedoch, dass eine handelsrechtlich gebotene Berücksichtigung ungewisser Verbindlichkeiten aufgrund strechtlicher Vorschriften aufgehoben oder eingeschränkt werden kann.

D. Höhe der Jubiläumsrückstellungen

Schrifttum: BODE/GRABNER, Steuerliche Rückstellungen für Jubiläumszahlungen auf versicherungsmathematischer Grundlage, DB 1981, 1947; SIEGEL, TW- oder Gegenwartsverfahren bei Rückstellungen für Jubiläumzuwendungen, BB 1989, 182; HARTUNG, Zur Bewertung von Jubiläumsrückstellungen, BB 1989, 736; GRABNER, Rückstellungen für Jubiläumsleistungen ab 1993, DB 1992, 2561; GRABNER, Rückstellungen für Jubiläumsleistungen, DB 1994, 237.

I. Bewertung von Jubiläumsrückstellungen in der Steuerbilanz

1842

Bewertungsgrundsätze: Jubiläumsrückstellungen sind wie andere ungewisse Verbindlichkeiten nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu bewerten (BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II, 845 [848]; BMF v. 29.10.1993, BStBl. I 1993, 898; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 853). Bei gehaltsabhängigen Jubiläumzuwendungen können daher zukünftige Gehaltserhöhungen nicht berücksichtigt werden. Sachzuwendungen sind ohne die zu erwartende Preissteigerung zu berücksichtigen. Im Übrigen gelten für Jubiläumsrückstellungen als Verbindlichkeitsrückstellungen die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 3a. Bei der Bewertung ist daher die Wahrscheinlichkeit, dass der Stpfl. seine Zusage nicht erfüllen muss, zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a). Da Jubiläumsrückstellungen in der StBil. erst gebildet werden dürfen, wenn das Dienstverhältnis mindestens 10 Jahre bestanden hat (s. Anm. 1836), sind in den 10 Jahren des Dienstverhältnisses keine Rückstellungen zu bilden und im 11. Jahr des Dienstverhältnisses die wirtschaftlich in den vergangenen 10 Jahren erdienten Jubiläumzuwendungen nachzuholen (glA GRABNER, DB 1992, 2563). Das Lebens- und Invaliditätsrisiko ist bei der Bewertung betragsmindernd zu berücksichtigen. Dabei kann auf Versicherungswerte zurückgegriffen werden (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II, 845 [848] mit Hinweis auf BODE/GRABNER, DB 1981, 1947). Fluktuationsabschläge wegen der vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses sind nur in den StBil. vorzunehmen, die Wj. betreffen, die vor dem 31.12.1988 endeten (dazu s. Anm. 1836). Im Geltungsbereich des Abs. 4 ist die Fluktuation dadurch hinreichend berücksichtig-

sichtigt, dass ohnehin nur solche Jubiläumszusagen berücksichtigt werden, denen ein Dienstverhältnis von mindestens zehnjährigem Bestehen zugrunde liegt. Ein weiterer Abschlag über diese pauschale Berücksichtigung hinaus, ist nicht vorzunehmen (BMF v. 29.10.1993, BStBl. I 1993, 898).

Abzinsung: Besteht die Jubiläumszuwendung in einer Geldleistung, ist die entsprechende Jubiläumsrückstellung wegen des darin enthaltenen Zinsanteils auf den Zeitpunkt der Inanspruchnahme abzuzinsen. Dies folgt ausdrücklich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1, und zwar auch für vor Inkrafttreten des StEntG 1999/2000/2002 (v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) gebildete Rückstellungen (§ 52 Abs. 16 Satz 8).

1843 II. Bewertung von Jubiläumsrückstellungen in der Handelsbilanz

Jubiläumsrückstellungen müssen in der HBil. von dem Zeitpunkt an gebildet werden, zu dem die Verpflichtung zur Jubiläumszuwendung entstanden ist, unabhängig davon, wie lange das Dienstverhältnis zu diesem Zeitpunkt andauert.

Wegen der nicht zu gering einzuschätzenden Fluktuationsrate ist in der HBil. ein entsprechender Fluktuationsabschlag vorzunehmen, da hier, anders als in der StBil., Jubiläumsrückstellungen vom ersten Tag der Verpflichtung an zu bilden sind. Im übrigen gelten die gleichen Bewertungsgrundsätze wie für Jubiläumsrückstellungen in der StBil. (s. Anm. 1842).

1844 III. Bewertungsmethoden

Teilwertverfahren: Jubiläumsrückstellungen sind als ungewisse Verbindlichkeiten in der StBil. mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2). Das ist der Betrag, den der Stpfl. aufwenden muss, um die Verbindlichkeit zu erfüllen. Die gleichmäßige Verteilung des zukünftigen Aufwands für die Jubiläumszuwendung wird mit dem Teilwertverfahren erreicht (Einzelheiten s. BMF v. 29.10.1993, BStBl. I 1993, 2898; GRABNER, DB 1992, 2561, und DB 1994, 237).

Pauschalwertverfahren: Für Jubiläumszuwendungen darf der Stpfl. Pauschalrückstellungen nicht bilden. Das verbietet der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Die strengen Voraussetzungen des Abs. 4 müssen nach dem Gesetzeszweck für jedes Dienstverhältnis gesondert festgestellt werden (glA BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rn. 853). Die Bewertung der Jubiläumsrückstellungen kann jedoch nach dem Pauschalwertverfahren erfolgen (s. dazu BMF v. 29.10.1993, BStBl. I 1993, 898 mit Anhang). Es handelt sich um eine von der FinVerw. zugelassene vereinfachte Bewertungsmethode. Daher ist nicht zu beanstanden, wenn die FinVerw. an die Anwendung der Pauschalwertmethode besondere Voraussetzungen knüpft (GRABNER, DB 1993, 2245). Der Stpfl. darf die Teilwerte für alle Verpflichtungen jedoch nur einheitlich ermitteln. Er hat dabei die in der Anlage zum BMF-Schreiben v. 29.10.1993 (BStBl. I 1993, 898) abgedruckte Tabelle zugrunde zu legen.

Wechsel der Bewertungsmethode. Die FinVerw. erlaubt einen Wechsel zwischen dem versicherungsmathematischen Teilwert- und dem Pauschalwertverfahren nur alle 5 Jahre.

1845–1849 Einstweilen frei.