



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

DATUM 8. Dezember 2008

BETREFF **Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums;
BMF-Schreiben vom 29. Oktober 1993 (BStBl I S. 898) und
12. April 1999 (BStBl I S. 434)**

GZ **IV C 6 - S 2137/07/10002**

DOK **2008/0690725**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums Folgendes:

1. Begriff der Jubiläumswendung

1 Eine Jubiläumswendung ist jede Einmalzuwendung in Geld- oder Geldeswert an den Arbeitnehmer anlässlich eines Dienstjubiläums, die dieser neben dem laufenden Arbeitslohn und anderen sonstigen Bezügen erhält. Dazu gehören auch zusätzliche Urlaubstage im Jubiläumswendungsjahr.

2. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums

2 Nach § 5 Abs. 4 EStG ist die Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums nur zulässig, wenn das maßgebende Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, die Zuwendung das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt und die Zusage schriftlich erteilt wird. Darüber hinaus kann ausschließlich der Teil der Anwartschaft berücksichtigt

werden, der auf die Dienstzeiten nach dem 31. Dezember 1992 entfällt (vgl. auch Randnummern 13 bis 16).

3 Liegen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 4 EStG vor, kann eine Rückstellung aber dennoch nicht angesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige nicht ernsthaft damit rechnen muss, aus der Zusage auch tatsächlich in Anspruch genommen zu werden (vgl. R 5.7 Abs. 5 EStR 2005 zur Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Verpflichtung).

4 Es ist nicht erforderlich, dass die Zusage rechtsverbindlich, unwiderruflich und vorbehaltlos erteilt wird. Bei Verpflichtungen mit Widerrufsvorbehalten ist aber in besonderem Maße zu prüfen, ob die Entstehung der Verbindlichkeit nach der bisherigen betrieblichen Übung oder nach den objektiv erkennbaren Tatsachen am zu beurteilenden Bilanzstichtag wahrscheinlich im Sinne von Randnummer 3 ist (BFH-Urteil vom 18. Januar 2007 BStBl 2008 II S. ■).

3. Schriftformerfordernis

5 Rückstellungen für Jubiläumsgewinne können nach § 5 Abs. 4 EStG nur passiviert werden, wenn die Zusage schriftlich erteilt wurde. Hinsichtlich des Schriftformerfordernisses gilt R 6a Abs. 7 EStR 2005 entsprechend.

4. Bewertung der Verpflichtung

a) Umfang der Verpflichtung

6 Für die Bewertung der zugesagten Leistungen sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend. Die Grundsätze der Inventurerleichterung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen gemäß R 6a Abs. 18 EStR 2005 sind entsprechend anzuwenden. Soll der Arbeitgeber die Lohnsteuerbelastung des Arbeitnehmers tragen (Nettolohnvereinbarung), ist der am Bilanzstichtag geltende Steuertarif zu berücksichtigen. Änderungen der Bemessungsgrundlage oder des Steuertarifes, die erst nach dem Bilanzstichtag wirksam werden, sind zu berücksichtigen, wenn sie am Bilanzstichtag bereits feststehen.

b) Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit des Ausscheidens

7 Die Bildung einer Rückstellung für eine dem Arbeitnehmer zugesagte Jubiläumsgewinn-Zuwendung setzt voraus, dass das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat (vgl. Randnummer 2). Mit dieser Regelung wird das Ausscheiden von Arbeitnehmern aufgrund von Kündigungen (Fluktuation) in pauschaler Weise berücksichtigt. Ein zusätzlicher Fluktuationsabschlag zum jeweiligen Bilanzstichtag ist nicht vorzunehmen.

Demgegenüber ist die Wahrscheinlichkeit des Ausscheidens wegen Tod oder Invalidität gesondert zu ermitteln.

- 8 Für die Bestimmung des Zeitpunktes, zu dem der Begünstigte wegen des Eintritts in den Ruhestand aus dem Unternehmen ausscheidet, ist das dienstvertragliche Pensionsalter, spätestens die jeweilige Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung zugrunde zu legen. Sofern für den Begünstigten auch eine Pensionszusage besteht, ist dasselbe Alter zu berücksichtigen, das nach R 6a Abs. 11 EStR 2005 bei der Bewertung der Pensionsrückstellung angesetzt wird.

c) Bewertungsverfahren

- Bewertung unter Berücksichtigung der anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik

- 9 Der Teilwert der Verpflichtung zur Leistung der einzelnen Jubiläumswendungen ist grundsätzlich unter Berücksichtigung der anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik als Barwert der künftigen Jubiläumswendungen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwertes betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge zu ermitteln; auf Nummer 2 des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2005 (BStBl I S. 1054) zum Übergang auf die „Richttafeln 2005 G“ von Professor Klaus Heubeck wird hingewiesen. Die Jahresbeträge sind dabei so zu bemessen, dass ihr Barwert zu Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem die für die Jubiläumswendungen maßgebende Dienstzeit begonnen hat, gleich dem Barwert der künftigen Jubiläumswendungen ist. Die künftige Jubiläumswendung ist dabei mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ergibt. Zur Ermittlung des Teilwertes ist die Verpflichtung unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von mindestens 5,5 % abzuzinsen.

- Pauschalwertverfahren

- 10 Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Teilwert abweichend von Randnummer 9 nach einem pauschalen Verfahren (Pauschalwertverfahren) ermittelt wird. Dabei sind zwingend die Werte der in der Anlage beigefügten Tabelle zugrunde zu legen. Diese Werte berücksichtigen bereits die Wahrscheinlichkeit des Ausscheidens und die Abzinsung.

11 Die Berechnung der Rückstellungen kann für alle Jubiläumsverpflichtungen des Betriebes nur einheitlich entweder nach dem Verfahren gemäß Randnummer 9 oder nach dem Pauschalwertverfahren gemäß Randnummer 10 erfolgen. Das gewählte Verfahren bindet den Steuerpflichtigen für fünf Wirtschaftsjahre.

12 Beispiel 1

Erforderliche Dienstjahre für die Jubiläumszuwendung :	25 Jahre
Höhe der Zuwendung:	2.000 €
Beginn des maßgebenden Dienstverhältnisses:	1. Januar 1996

Berechnung der Rückstellung zum 31. Dezember 2008:

abgeleistete Dienstjahre:	13 Jahre
Wert gemäß Anlage je 1.000 €	173 €
anzusetzende Rückstellung somit: $173 \text{ €} \times 2 =$	346 €

d) Kürzung der Rückstellung bei Beginn des Dienstverhältnisses vor dem 1. Januar 1993

13 Nach § 5 Abs. 4 EStG können Rückstellungen nur passiviert werden, *soweit* der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erworben hat. Demzufolge ist in den Fällen, in denen das für die Jubiläumszuwendung maßgebende Dienstverhältnis vor dem 1. Januar 1993 begonnen hat, die nach den Randnummern 9 oder 10 ermittelte Rückstellung um den Teilbetrag zu kürzen, der sich bezogen auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag als Rückstellungsbetrag nach dem gleichen Verfahren zum 31. Dezember 1992 ergeben hätte.

14 Bei einer Veränderung der Jubiläumszuwendung ist der Kürzungsbetrag neu zu ermitteln. Eine Kürzung ist auch in den Fällen vorzunehmen, in denen die Zusage zwar nach dem 31. Dezember 1992 erteilt oder verändert wird, sich aber auch auf Dienstzeiten vor dem 1. Januar 1993 bezieht.

15 Beispiel 2

Erforderliche Dienstjahre für die Jubiläumszuwendung :	30 Jahre
Höhe der Zuwendung:	3.000 €
Beginn des maßgebenden Dienstverhältnisses:	1. März 1990

Berechnung zum 31. Dezember 2008:

a) Rückstellung zum 31. Dezember 2008:

abgeleistete Dienstjahre (aufgerundet):	19 Jahre
Wert gemäß Anlage je 1.000 €	225 €
Rückstellung somit: $225 \text{ €} \times 3 =$	675 €

b) Rückstellung zum 31. Dezember 1992:

abgeleistete Dienstjahre (aufgerundet):	3 Jahre
Wert gemäß Anlage je 1.000 €	14 €
Rückstellung somit: $14 \text{ €} \times 3 =$	42 €

Anzusetzen zum 31. Dezember 2008: $675 \text{ €} - 42 \text{ €} =$ **633 €**

16

Beispiel 3

Erforderliche Dienstjahre für die Jubiläumswendung :	40 Jahre
Höhe der Zuwendung:	1 Monatsgehalt
Beginn des maßgebenden Dienstverhältnisses:	1. Oktober 1991
Monatsgehalt zum 31. Dezember 2008:	3.000 €
Monatsgehalt zum 31. Dezember 2009:	3.200 €

Berechnung der Rückstellung zum 31. Dezember 2008:

a) Rückstellung zum 31. Dezember 2008:

abgeleistete Dienstjahre (abgerundet):	17 Jahre
Wert gemäß Anlage je 1.000 €	73 €
Rückstellung somit: $73 \text{ €} \times 3 =$	219 €

b) Rückstellung zum 31. Dezember 1992:

abgeleistete Dienstjahre (abgerundet):	1 Jahr
Wert gemäß Anlage je 1.000 €	2 €
Rückstellung somit: $2 \text{ €} \times 3 =$	6 €

Anzusetzen zum 31. Dezember 2008: $219 \text{ €} - 6 \text{ €} =$ **213 €**

Berechnung zum 31. Dezember 2009:

a) Rückstellung zum 31. Dezember 2009:

abgeleistete Dienstjahre (abgerundet):	18 Jahre
Wert gemäß Anlage je 1.000 €	82 €
Rückstellung somit: 82 € x 3,2 =	262,40 €

b) Rückstellung zum 31. Dezember 1992:

abgeleistete Dienstjahre (abgerundet):	1 Jahr
Wert gemäß Anlage je 1.000 €	2 €
Rückstellung somit: 2 € x 3,2 =	6,40 €

Anzusetzen zum 31. Dezember 2009: 262,40 € - 6,40 € = **256 €**

5. Zeitliche Anwendung

17 Dieses Schreiben ist grundsätzlich in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Abweichend hiervon gilt für die Anwendung der folgenden Randnummern Folgendes:

a) Randnummer 4 (Jubiläumszusagen mit Widerrufsvorbehalten):

18 Bei Jubiläumszusagen im Sinne von § 5 Abs. 4 EStG, die allein wegen bestehender Widerrufsvorbehalte bislang bilanzsteuerrechtlich nicht berücksichtigt wurden, kann Randnummer 4 erstmals in nach dem 18. Januar 2007 (Datum der BFH-Entscheidung IV R 42/04) aufgestellten Bilanzen berücksichtigt werden. Sie ist spätestens für Bilanzen maßgebend, die nach dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils IV R 42/04 im Bundessteuerblatt aufgestellt werden.

19 Der Ansatz einer Rückstellung für eine Jubiläumszusage mit Widerrufsvorbehalt in vor dem 19. Januar 2007 aufgestellten Bilanzen ist im Rahmen einer Bilanzberichterstattung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG möglich. Diese ist zulässig, wenn der Steuerpflichtige durch den Ausweis einer entsprechenden Rückstellung in der Handelsbilanz oder durch entsprechende Zusätze oder Vermerke in der steuerlichen Gewinnermittlung dokumentiert hat, dass er einen solchen Ansatz begehrt, und die Festsetzung verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige nach der erstmaligen Steuerfestsetzung innerhalb der Einspruchsfrist nach § 355 Abgabenordnung (AO) die bilanzielle Berücksichtigung von widerruflichen Jubiläumszusagen erstmals beantragt.

b) Randnummer 8 (maßgebendes Pensionsalter)

20 Randnummer 8 Satz 1 kann erstmals der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt werden, das nach dem 30. April 2007 (Tag der Veröffentlichung des RV-Altersgrenzenanpassungsgesetzes vom 20. April 2007, BGBl I S. 554, im Bundesgesetzblatt) endet. Sie ist spätestens in der Bilanz des ersten Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen, das nach dem 30. Dezember 2008 endet (Übergangszeit).

c) Randnummer 10 und Anlage (Pauschalwertverfahren)

21 Die Anlage dieses Schreibens kann frühestens der pauschalen Bewertung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums am Ende des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt werden, das nach dem 6. Juli 2005 (Tag der Veröffentlichung der „Richttafeln 2005 G“ von Prof. Klaus Heubeck) endet, wenn auch bei der Bewertung eventuell vorhandener Pensionsverpflichtungen und sonstiger versicherungsmathematischer Bilanzposten des Unternehmens der Übergang auf die „Richttafeln 2005 G“ erfolgt ist (vgl. Nummer 2 des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2005, a. a. O.).

22 Die Übergangsregelungen nach den Randnummern 17 bis 21 gelten einheitlich für alle Verpflichtungen des Unternehmens zur Zahlung von Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums. Ab dem Übergangszeitpunkt sind die BMF-Schreiben vom 29. Oktober 1993 (BStBl I S. 898) und 12. April 1999 (BStBl I S. 434) nicht weiter anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Weiser

Höhe des Teilwertes nach dem Pauschalwertverfahren bei Verpflichtung zur Leistung einer Jubiläumszuwendung in Höhe von je 1.000 Eur											
(Als Rechnungsgrundlagen wurden im Wesentlichen die "Richttafeln 2005 G" von Prof. Klaus Heubeck mit einem Rechnungszinsfuß von 5,5 % verwendet.)											
abgeleistete Dienstjahre (gerundet)	Leistung der Jubiläumszuwendung nach										abgeleistete Dienstjahre (gerundet)
	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	
	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	Dienstjahre	
1	19	11	6	4	3	2	1	1	0	0	1
2	41	23	14	9	6	4	3	2	1	1	2
3	66	36	22	14	9	6	4	3	2	1	3
4	95	52	31	19	13	8	6	4	2	1	4
5	127	68	41	26	17	11	8	5	3	2	5
6	164	87	52	32	21	14	10	7	4	2	6
7	207	109	64	40	26	17	12	8	4	2	7
8	257	133	78	48	31	21	14	10	5	3	8
9	315	160	93	58	37	25	17	12	6	3	9
10	384	191	110	68	44	29	20	14	7	4	10
11	467	226	128	79	51	34	23	16	9	5	11
12	566	266	149	91	59	39	26	18	10	5	12
13	686	313	173	105	67	45	30	21	11	6	13
14	829	368	199	120	77	51	34	24	13	7	14
15	1.000*	432	229	137	87	58	39	27	14	8	15
16		509	263	156	99	65	44	30	16	9	16
17		601	302	176	111	73	49	34	18	10	17
18		712	347	199	125	82	55	38	20	11	18
19		844	399	225	140	91	61	42	23	12	19
20		1.000*	461	254	157	102	68	47	25	13	20
21			535	287	175	113	76	52	28	15	21
22			622	325	195	126	84	57	31	16	22
23			728	369	218	140	93	63	34	18	23
24			853	420	244	155	103	70	37	19	24
25			1.000*	480	272	171	113	77	41	21	25
26				551	305	190	125	84	45	23	26
27				636	342	210	137	93	49	26	27
28				739	385	232	151	102	54	28	28
29				858	435	258	166	111	59	31	29
30				1.000*	494	286	183	122	65	33	30
31					564	318	201	134	71	37	31
32					647	355	221	146	77	40	32
33					746	397	243	160	85	43	33
34					863	446	268	175	92	47	34
35					1.000*	504	297	192	101	52	35
36						573	328	210	110	56	36
37						654	365	230	121	61	37
38						752	407	252	132	67	38
39						866	455	277	144	73	39
40						1.000*	512	305	158	79	40
41							580	337	174	87	41
42							660	373	191	95	42
43							756	414	212	105	43
44							868	462	235	115	44
45							1.000*	519	261	128	45
46								585	293	142	46
47								665	330	159	47
48								760	374	178	48
49								870	426	201	49
50								1.000*	487	229	50
51									559	261	51
52									643	298	52
53									742	342	53
54									860	394	54
55									1.000*	455	55
56										527	56
57										614	57
58										718	58
59										845	59
60										1.000*	60

* soweit am Bilanzstichtag das jeweilige Jubiläum noch nicht erreicht wurde