Aus: Ausgabe der AGZWK-Fachkreise für das 1. Quartal 2010

Rückstellungsbildung bei Verpflichtungen aus Langzeitkonten – mehr Auslegungssicherheit im Steuerrecht durch eine verbindliche Auskunft

Anders als bei Fragestellungen im Rahmen der Lohnsteuer, die durch eine kostenfreie Anrufungsauskunft nach § 42e EStG rechtsverbindlich geklärt werden können, ist die steuerrechtliche Auslegung der Rückstellungsbildung bei Langzeitkonten nur noch kostenpflichtig bei der Finanzverwaltung durch eine verbindliche Auskunft zu klären. Um die Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen bei einer geplanten Transaktion "verwaltungsfest" zu machen, kann von dem Steuerpflichtigen ein Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt werden. Mit dem Jahressteuergesetz 2007 wurde in § 89 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) die gesetzliche Grundlage für den Antrag auf verbindliche Auskunft geschaffen.

Wie ist eine verbindliche Auskunft zu beantragen?

Eine verbindliche Auskunft wird bei dem örtlich für das Unternehmen zuständigen Finanzamt beantragt. Die verbindliche Auskunft wird nur zu der steuerlichen Behandlung eines genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalts erteilt, wenn der Steuerpflichtige an der Erteilung der Auskunft wegen der erheblichen steuerlichen Auswirkungen seiner geplanten Maßnahme ein besonderes Interesse hat. Der Steuerpflichtige muss einen schriftlichen Antrag stellen (§ 89 Abs. 2 S. 1 AO) der folgende Angaben zu enthalten hat:

1. Genaue Bezeichnung des Antragstellers
2. Umfassende und in sich geschlossene Darstellung des ernsthaft geplanten nicht verwirklichten Sachverhalts
3. Darlegungen des besonderen steuerlichen Interesses
4. Ausführliche Darlegung des Rechtsproblems mit eingehender Begründung der eigenen Rechtsauffassung
5. Formulierung konkreter Rechtsfragen
6. Versicherung, dass über denselben Sachverhalt keine anderweitige verbindliche Auskunft beantragt wurde
7. Versicherung, dass die Angaben vollständig sind und der Wahrheit entsprechen

Folgen einer verbindlichen Auskunft

Mit der verbindlichen Auskunft wird die steuerliche Behandlung eines konkreten Sachverhalts des Steuerpflichtigen verbindlich festgelegt. Diese Bindungswirkung erstreckt sich auf die spätere Steuerfestsetzung, so dass der verbindlichen Auskunft als so genannter Verwaltungsakt eine unmittelbare Rechtswirkung nach außen zukommt. Die Finanzverwaltung ist danach an die zugesagte steuerliche Behandlung des dargestellten Sachverhalts gebunden. Weicht der Steuerpflichtige jedoch von dem in der verbindlichen Auskunft dargelegten Sachverhalt ab, entfaltet die verbindliche Auskunft in Bezug auf die veränderten Sachverhalte keine Bindungswirkung.

Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft

Umsonst gibt es den verbindlichen Rat der Finanzverwaltung nicht. Mit dem Jahressteuergesetz 2007 wurde

die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Bezug auf die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer gebührenpflichtig (§ 89 Abs. 3 S. 1 AO). Nicht von der Gebührenpflicht umfasst sind dagegen die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG und die Zollauskunft sowie die verbindlichen Zusagen nach einer Außenprüfung gemäß § 204 ff. AO. Die Gebührenpflicht entsteht nur, wenn ein Antrag ausdrücklich als Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bezeichnet wurde (BMF Schreiben vom 05.05.2008, IV A3 - S 0224/08/10005, DStR 2008, Seite 1883). Die unverbindliche Beantwortung von Anfragen durch die Finanzverwaltung löst keine Gebührenpflicht aus. Wichtig ist, dass die Gebührenpflicht nicht nur entsteht, wenn die beantragte Auskunft auch tatsächlich erteilt wird, sondern bereits dann, wenn ein Auskunftsantrag von der Finanzverwaltung bearbeitet wird. Somit entstehen Kosten auch dann, wenn die Finanzverwaltung eine andere Rechtsauffassung als der Antragsteller vertritt, bzw. die Erteilung einer verbindlichen Auskunft abgelehnt bzw. der Antrag von dem Antragsteller zurückgenommen wird. Im letzteren Fall besteht jedoch die Möglichkeit einer Gebührenermäßigung. Die Gebühren werden grundsätzlich nach dem Gegenstandswert berechnet. Dabei handelt es sich um den Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat. Für die Bestimmung des Gegenstandswertes ist die steuerliche Auswirkung des vom Antragsteller dargelegten Sachverhalts maßgebend. Hierbei ist der Steuerbetrag, der durch die Anwendung der vom Antragsteller vertretenen Rechtsauffassung entstehen würde, dem Betrag gegenüberzustellen, der anfällt, wenn die Finanzverwaltung eine entgegengesetzte Rechtsauffassung vertreten würde. § 89 Abs. 4 S. 2 AO regelt, dass der Antragsteller den Gegenstandswert zu bestimmen und die Ermittlungen entsprechend zu unterlegen hat. In der Regel wird die Finanzverwaltung wohl die Angaben des Antragstellers bei der Ermittlung der Gebührenfestsetzung übernehmen. Das Finanzamt muss den Gegenstandswert nur dann selbst ermitteln, wenn der Antragsteller nicht in der Lage ist Angaben zu machen oder wenn seine Angaben zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen werden. Die Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach dem Gegenstandswert beträgt mindestens EUR 121 und max. EUR 91.456 bei einem Gegenstandswert ab EUR 30.000.000. Kann der Gegenstandswert auch nicht durch Schätzung ermittelt werden, wird eine Zeitgebühr in Höhe von EUR 50 je angefangene halbe Stunde, insgesamt mindestens EUR 100 zugrunde gelegt (§ 89 Abs. 4 S. 4 AO). Bei der Zeitgebühr hat die Finanzverwaltung den zeitlichen Aufwand für die Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft zu dokumentieren. Bei einer verbindlichen Auskunft bzgl. der Rückstellungsbildung bei Zeitwertkontenmodellen ist zu beachten, dass die Rückstellungsbildung zusammen mit der Rückstellungsauflösung per Saldo keine steuerliche Auswirkung verursacht und sich mithin nur auf den Zinseffekt der Rückstellung ein Gegenstandswert ergibt. Gegebenenfalls kann mit dieser Argumentation bei der Finanzverwaltung auch eine Zeitgebühr beantragt werden.

Die Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft wird gegenüber dem Antragsteller in einem schriftlichen Bescheid festgesetzt, der mit dem Rechtsmittel des Einspruchs anfechtbar ist. Die Finanzbehörde kann bis zur Entscheidung über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft den Zeitpunkt zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen (§ 89 Abs. 3 S. 3 AO).

Fazit

Die Frage der Rückstellungsbildung von Zeitwertkonten in der Steuerbilanz - insbesondere die Frage ob diese Rückstellung künftig abzuzinsen ist - kann sowohl von Steuerberatern, dem Steuerpflichtigen oder seitens der Finanzverwaltung derzeit nicht eindeutig beantwortet werden, da aktuell ein dahingehendes BMF-Schreiben seitens der Finanzverwaltung entwickelt wird. Daher wird man zu dieser Thematik z. Z. auch keine oder keine eindeutige verbindliche Auskunft erhalten. Im Zeitpunkt zu dem ein verbindliches BMF-Schreiben vorliegt, ist fraglich ob Rechtsfragen offen sind, die eine verbindliche Auskunft zu dieser Fragestellung rechtfertigen, insbesondere auch vor dem Hintergrund der doch nicht zu vernachlässigten Gebühren einer verbindlichen Auskunft. Fragen des lohnsteuerlichen Zuflusses bei Langzeitkonten können in Zweifelsfällen immer kostenfrei im Rahmen einer Lohnsteuer Anrufungsauskunft gemäß

§ 42e EStG beim Betriebsstättenfinanzamt beantragt werden. Dies ist bei nicht eindeutigen Sachverhalten wie z. B. bei Fragen des steuerlichen Zuflusses auch zu empfehlen.

Stefan Wolf, Höchster Pensions Benefits Services GmbH, Frankfurt