

S. 601 **Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2–7 AO**

Fortbestehende Mängel auch nach den Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Prof. Dr. iur. Roman Seer *

Das jüngst ausgefertigte Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. 7. 2016¹ enthält eine Fülle von Änderungen der AO, die ganz überwiegend zum 1. 1. 2017 in Kraft treten werden. Einen Überblick hierzu hat Ihnen bereits *Merker* in SteuerStud-Ausgabe 7/2016 S. 398 [HAAAF-76268] verschafft. Während des Gesetzgebungsverfahrens hat der Verfasser dieses Beitrags den damaligen Reformentwurf an anderer Stelle analysiert² und das unveränderte Bedürfnis nach einer grundlegenden Reform der AO aufgezeigt. Störend fällt vor allem auf, dass das Modernisierungsgesetz in seinen wesentlichen Punkten vom Interesse der Finanzverwaltung geprägt wird. Dagegen bleiben die Individualinteressen der Bürger und Unternehmen in dem Reformgesetz weithin unterrepräsentiert. Dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollte daher ein „Gesetz zur Stärkung der Bürgerrechte im Besteuerungsverfahren“ folgen.³ Eines der wenigen die Rechtsstellung von Steuerpflichtigen leicht ausbauenden Elemente enthält Art. 1 Nr. 14 des Modernisierungsgesetzes, der Ergänzungen des Regelungsregimes zur verbindlichen Auskunft in § 89 Abs. 2 und 3 AO vorsieht. Diese Normen waren im ursprünglichen Entwurf der Bundesregierung⁴ noch nicht enthalten und sind erst während der Beratungen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags eingefügt worden.⁵ Der nachfolgende Beitrag reflektiert den Inhalt der Regelungen im größeren Zusammenhang und benennt die nach den Ergänzungen unverändert bestehenden Defizite des Rechts der verbindlichen Auskunft.

I. Funktion und Wirkungsweise der verbindlichen Auskunft

1. Freiheitsgrundrechtlich fundiertes Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit

Die Steuergesetze enthalten eine Fülle von unbestimmten Rechts- und Wertbegriffen, die konkretisierungsbedürftig sind. Da die Finanzbehörde eine Entscheidung aber erst *ex post* – nach bereits getätigter Disposition – trifft, trägt der Steuerpflichtige in seiner Rolle als **Erstentscheider einseitig das steuerliche Auslegungs- und Bewertungsrisiko**. Je unsicherer dabei die Rechtsanwendung ist,

* Prof. Dr. iur. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

1 BGBl 2016 I S. 1679.

2 Seer, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *StuW* 2015 S. 315.

3 Seer, Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs, *DStZ* 2016 S. 605, 611 f. Vgl. zudem Seer, *SteuerStud* 2/2016 S. 69 [WAAAF-32519]. Dieses Defizit haben die Koalitionsfraktionen der CDU/CSU und SPD auch selbst gesehen, aber mit Hinweis auf die parallel auf EU-Ebene verabschiedete sog. Datenschutz-Grundverordnung 2016/679 vom 27. 4. 2016, ABl. EU Nr. L 119/1 vom 4. 5. 2016, hingenommen und lediglich eine bereichsspezifische Regelung für die Zukunft zeitnah in Aussicht gestellt, s. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8434 S. 109 f. Es liegt dazu bisher jedoch noch kein Referentenentwurf des BMF vor.

4 BT-Drucks. 18/7457.

5 Siehe Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8434 S. 112 f. (Änderungsantrag 6).

desto drängender stellt sich das Bedürfnis nach einem wirksamen Steuerplanungsschutz. Kann das Gesetz das Ergebnis nicht hinreichend determinieren, bedarf es Absicherungen durch die frühzeitige Einbeziehung des Steuerpflichtigen in das Verfahren und Erteilung einer verbindlichen Auskunft.

Dieses Anliegen ist nicht nur legitim, sondern besitzt sogar eine grundrechtliche Dimension.⁶ Die von der Besteuerung tangierten Grundrechte der **Berufsfreiheit** (Art. 12 Abs. 1 GG) und die **Eigentumsgarantie** (Art. 14 Abs. 1 GG) sichern die Handlungsfreiheit des sich erwerbswirtschaftlich betätigenden Steuerpflichtigen auf vermögensrechtlichem Gebiet als Ausdruck seiner eigenverantwortlichen Lebensgestaltung.⁷ Je höher sich die steuerliche Belastung für den Einzelnen entwickelt, umso mehr wird die Steuer zum Planungsfaktor und umso mehr bedarf der Betroffene des Dispositionsschutzes, um seine Freiheitsgrundrechte auszuüben.⁸ Die freiheitsbeschränkende steuerliche Belastung ist für den betroffenen Marktteilnehmer nur erträglich, wenn die Steuer zu einer voraussehbaren Kalkulationsgröße wird, d. h. der Steuerpflichtige abzuschätzen vermag, welchen Anteil seines erwirtschafteten Einkommens er investieren, sparen oder für den privaten Verbrauch verwenden kann. Im Planungsstadium lässt sich vieles noch korrigieren; ist die Gestaltung hingegen erst einmal ins Werk gesetzt, kann ihre spätere steuerrechtliche Nichtanerkennung verheerende Folgen haben. Ein erwerbsorientierter Dispositionsschutz kompensiert deshalb in einem gewissen Maße die durch die Besteuerung verursachte fühlbare Freiheitsbeschränkung.⁹ Diesem erwerbssichernden Dispositionsschutz dient die verbindliche Auskunft. Als **behördenseitige Selbstverpflichtung** kompensiert sie das steuerrechtliche Defizit an Genehmigungstatbeständen, indem sie dem Steuerpflichtigen bereits im Zeitpunkt der Vornahme steuerlich relevanter Dispositionen Gewissheit über die spätere Behördenentscheidung (z. B. über den Inhalt des späteren Steuerbescheids) verschafft.¹⁰

S. 602

2. Prospektiver Vertrauensschutz durch begünstigenden Verwaltungsakt

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO definiert den **Inhalt** einer verbindlichen Auskunft als verbindliche steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten. Damit **sagt** die Finanzbehörde dem Antragsteller eine bestimmte zukünftige **rechtliche Behandlung** des in dem Antrag fixierten Sachverhalts, den sie nicht weiter verifiziert, **zu**.¹¹

Im Unterschied zur sog. tatsächlichen Verständigung¹² geht es bei der verbindlichen Auskunft nicht um die Klärung eines ungewissen Sachverhalts, sondern einer ungewissen Rechtslage, die für eine **zukünftige Disposition** des Antragstellers relevant ist. Zum Inhalt einer verbindlichen Auskunft gehört der fixe Sachverhalt, seine rechtliche Würdigung sowie die Angabe darüber, für welche Steuerart und (möglichst auch) für welchen Zeitraum die verbindliche Auskunft gelten soll.¹³

§ 89 Abs. 2 AO schweigt sich dagegen über die Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft aus und verweist stattdessen in Satz 5 n. F. (= Satz 4 a. F.) auf eine Rechtsverordnung, durch die das BMF mit Zustimmung des Bundesrats nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des

6 Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/13, 557, 558 f.

7 Grundlegend P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL Bd. 39 (1981), 213, 236, 375 f.

8 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., 1996, 310; zum freiheitsgrundrechtlichen Zusammenhang s. auch Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., 2002, 146 ff.

9 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., 1996, 311.

10 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., 2002, 695 f.

11 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 48 (Januar 2012).

12 Dazu Seer, Verständigungen an der Schnittstelle zwischen Steuer- und Strafverfahren, BB 2015 S. 214.

13 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 48 (Januar 2012).

Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung treffen kann. Diese „regelungsfaule“ Delegation von Gesetzgebungsbefugnissen auf die Exekutive (s. Art. 80 GG) überzeugt nicht, weil sie nicht im stetigen Wandel befindliche Detailfragen der Verwaltung, sondern die **Grundstruktur** des Auskunftsverfahrens betrifft. Diese aber ist vorzugswürdig im Parlamentsgesetz selbst zu regeln. Von der Ermächtigung hat das BMF mit der sog. **Steuer-auskunftsverordnung** – StAusKV vom 30. 11. 2007¹⁴ Gebrauch gemacht. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV ist die verbindliche Auskunft für die Besteuerung des Antragstellers bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der verbindlichen Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht (**Gebot der Sachverhaltskongruenz**). Erst der Anwendungserlass zur AO (AEO) vom 31. 1. 2014 führt unter AEO zu § 89 Nr. 3.5.5 erläuternd aus, dass die verbindliche Auskunft i. S. des § 89 Abs. 2 AO ein **Verwaltungsakt** ist.¹⁵

Söhn folgert sogar weitergehend aus der Formulierung des § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV, dass die verbindliche Auskunft nicht nur die Finanzbehörde, sondern auch den Antragsteller binde.¹⁶ Dem ist nicht zu folgen. Vielmehr vermag die Finanzbehörde durch eine verbindliche Auskunft nur sich selbst zu binden, nicht aber zugleich auch den Adressaten (**Selbstbindung ohne Fremdbindung**).¹⁷ Die verbindliche Auskunft enthält eine den Adressaten ausschließlich begünstigende Regelung und gewährt diesem einen **aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch**.¹⁸ Sie lässt sich damit als begünstigender Verwaltungsakt einordnen.¹⁹ Nach der von *Söhn* vertretenen Auffassung würde die verbindliche Auskunft weitergehend zu einem (aufschiebend bedingten) Vorbescheid. Die verbindliche Auskunft ist aber von einer (Teil-)Endentscheidung zu unterscheiden; sie ist im Steuerrecht auch **kein Grundlagen- oder „Teilsteuerbescheid“**. Vielmehr kann der Adressat jederzeit eine von der Zusage abweichende Behandlung des Sachverhalts geltend machen.²⁰ Er erhält in Gestalt der Zusage **eine Art Option**, die er nutzen kann, an die er jedoch nicht gebunden ist.²¹

Der begünstigende Verwaltungsakt der verbindlichen Auskunft bildet für den nachfolgenden Verwaltungsakt (z. B. Steuer- oder Feststellungsbescheid) aber einen gegenständlich-beschränkten **Rechtsgrund**.²² Solange und soweit die Zusage wirksam ist, muss die Finanzbehörde sie beachten und darf von ihr gegen den Willen des begünstigten Steuerpflichtigen nicht abweichen. Ein **zusa-gewidriger** Steuerverwaltungsakt ist zugleich **rechtswidrig**, wenn der Begünstigte von seinem Optionsrecht Gebrauch macht.²³ Die verbindliche Auskunft bindet gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV grds. selbst dann, wenn sie **rechtswidrig** ist.²⁴ Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV (ebenso nach § 206 Abs. 2 AO für die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung) gilt dies **nur dann nicht**, wenn die verbindliche Auskunft **zuungunsten** des Steuerpflichtigen **geltendem Recht widerspricht**. Die verbindliche Auskunft dient ebenso wie die verbindliche Zusage i. S. des § 204 AO **ausschließlich zu dessen Schutz**.

14 BGBl 2007 I S. 2783.

15 AEO vom 31. 1. 2014, BStBl 2014 I S. 290, 360; zuvor bereits AEO vom 2. 1. 2008, BStBl 2008 I S. 26, 79, Tz. 3.5.5, Satz 1.

16 Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 246, 255 f. (November 2008).

17 Siehe näher Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., 1996, 61 f.; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., 2002, 718.

18 So Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 110 f.

19 BFH, Urteile vom 30. 4. 2009 - VI R 54/07 [HAAAD-25937], BStBl 2010 II S. 996, 998 f.; vom 29. 2. 2012 - IX R 11/11 [CAAAE-12299], BStBl 2012 II S. 651, 652 f.

20 So bereits klarsichtig Mayer, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, Diss., 1991, 63.

21 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., 1996, 62; ebenso Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 110 ff.

22 Ausführlich Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., 1996, 398 ff., 468 ff.; dem folgend Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 130 f.

23 Ebenso Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 299 (November 2008); Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 131.

24 Siehe BFH, Urteil vom 16. 5. 2013 - V R 23/12 [RAAAE-42449], BStBl 2014 II S. 325, 326, Rz. 18; so bereits zum früheren Recht BFH, Urteil vom 16. 7. 2002 - IX R 28/98 [WAAAA-89329], BStBl 2002 II S. 714, 719.

Die Finanzbehörde muss also die verbindliche Auskunft widerrufen, wenn sie gegen den Willen des Begünstigten vom Inhalt der erteilten Auskunft bei Erlass des nachfolgenden Bescheids (z. B. des Steuerbescheids) abweichen will. Auf die verbindliche Auskunft als sonstigen (begünstigenden) Verwaltungsakt finden die §§ 129–131 AO Anwendung (§ 2 Abs. 3 StAuskV). Zudem ermöglicht § 2 Abs. 3 StAuskV die Aufhebung oder Änderung mit Zukunftswirkung, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war. **Unrichtigkeit** i. S. des § 2 Abs. 3 StAuskV soll nach dem AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6²⁵ vorliegen, wenn die verbindliche Auskunft ohne Rechtsgrundlage, unter Verstoß gegen materielles Recht oder ermessensfehlerhaft (§ 5 AO) erteilt wurde. Darunter fasst die Verwaltungsvorschrift auch Abweichungen der verbindlichen Auskunft von einer später ergangenen Rechtsprechung (BFH- oder FG-Urteil) oder Verwaltungsanweisung (z. B. BMF-Schreiben). In diesen Fällen sei die Aufhebung oder Änderung der verbindlichen Auskunft mit Wirkung für die Zukunft sachgerecht. Der AEAO schränkt diese weitreichende Aussage aber – wiederum unter AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6 – richtigerweise wieder ein, indem er eine Korrektur ausschließt, wenn der Steuerpflichtige seine **Disposition bereits getätigt** und den (**kongruenten**) **Sachverhalt bereits verwirklicht** hat.²⁶ Die Korrektur ist daher praktisch nur möglich, wenn der Adressat der verbindlichen Auskunft **noch keine Dispositionen getroffen** hat (= Phase zwischen Zusageerteilung und Sachverhaltsverwirklichung).

II. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

1. Einführung einer Sechsmonatsfrist, § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n. F.

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO legt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in das pflichtgemäße Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Die Vorschrift nennt keine Ermessenskriterien, sondern bindet das Rechtsfolgeermessen an die Darlegung eines „*im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen [bestehenden] besonderen Interesses*“ des Antragstellers. Hat der Steuerpflichtige sein freiheitsgrundrechtlich fundiertes Dispositionsinteresse (= Zusageinteresse) aber durch einen ordnungsgemäßen Antrag dargetan und bestehen keine Anhaltspunkte, dass er die Gebühr i. S. des § 89 Abs. 3 AO nicht zahlen wird, reduziert sich das finanzbehördliche Ermessen grds. auf Null i. S. eines **Rechtsanspruchs auf Erteilung einer Auskunft**.²⁷ Wenn AEAO zu § 89 Nr. 3.4 und 3.5.4 einen qualifiziert zu begründenden schriftlichen Antrag fordert und bestimmte Ablehnungsgründe aufführt, gibt er zu erkennen, dass in den von Letzteren nicht erfassten Fällen auf einen ordnungsgemäßen Antrag hin **im Regelfall** die verbindliche Auskunft zu erteilen ist.²⁸ Zumindest besteht ein Auskunftsanspruch dann, wenn die Finanzbehörde keinen triftigen Grund für die Ablehnung der verbindlichen Auskunft zu nennen vermag.

Obwohl die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig ist (vgl. dazu auch noch unten, Kap. II.2.), sagte das Gesetz bisher nicht, innerhalb welchen Zeitraums die zuständige Finanzbehörde zu entscheiden hat. Da § 89 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO die Zuständigkeit als eine Art **Annexzuständigkeit** an die für die Endentscheidung (z. B. für den Erlass des Steuerbescheids) bestehende Zuständigkeit knüpfen,²⁹ ist grds. *jedes* einzelne örtliche Finanzamt – unabhängig von seinen personellen und fachlichen Kapazitäten – für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig. Übergeordnete

25 BStBl 2014 I S. 290, 361.

26 Ebenso BFH, Urteil vom 16. 5. 2013 - V R 23/12 [RAAAE-42449], BStBl 2014 II S. 325, 326, Rz. 19.

27 Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO Rz. 237 (November 2008); Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 79 f.; Seer, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/13, 557, 567.

28 Dem folgen auch Oppel/Eiling, Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO – Grundstrukturen und aktuelle Entwicklungen, SteuerStud 2/2016 S. 88, 91 [TAAAF-32546].

29 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 34 (Januar 2012).

Finanzbehörden – OFD/LfSt oder LMF – sind, da sie für die Verwaltung der Steuern nach § 17 Abs. 2 FVG sachlich unzuständig sind, für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ebenfalls funktional unzuständig.³⁰ Sie besitzen kein Selbsteintrittsrecht, sondern können das zuständige (örtliche) Finanzamt nur verwaltungsintern **anweisen**, ob und wie die verbindliche Auskunft zu erteilen ist.

Es bedarf keiner sonderlichen Phantasie, dass die Praxis zwischen den Finanzämtern und Bundesländern angesichts dieser **Zuständigkeitszersplitterung** höchst unterschiedlich ist. Oftmals sehen sich Finanzämter schlicht außerstande, über einen Antrag auf verbindliche Auskunft (trotz der Zahlung von Gebühren) zu entscheiden und fragen die nächsthöhere Behörde (OFD/LfSt) an. Auch auf der Ebene von Mittelbehörden ist die Entscheidungsfreude indessen nicht selten eher gering ausgeprägt, so dass diese ihrerseits bei der obersten Landesfinanzbehörde (LMF) anfragen, wie entschieden werden soll. In schwierigen Fällen kann der in Art. 108 GG vorausgesetzte föderale Verwaltungsaufbau zu einem weitergehenden Abstimmungsbedarf zwischen den Bundesländern und dem Bund (s. Art. 108 Abs. 3 GG: Bundesauftragsverwaltung bei der ESt, KSt und USt) führen. Es können sich für den Antragsteller erhebliche Wartezeiten ergeben, die seinem Dispositionsbedürfnis diametral widersprechen. Ökonomisch sinnvolle Transaktionen, Vermögensübertragungen, Umwandlungen und andere unternehmerische Gestaltungen werden dadurch zum Nachteil aller Beteiligten ggf. auf die „lange Bank geschoben“ oder trotz Antragstellung mit dem vollen steuerlichen Risiko für die Beteiligten belastet.

S. 604 Vor diesem Hintergrund hat Art. 1 Nr. 14 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in § 89 Abs. 2 Satz 4 AO mit Wirkung vom 1. 1. 2017 (s. Art. 23 Abs. 1 zum Inkrafttreten; Art. 23 Abs. 2 ist nicht anwendbar) folgende Regelung eingefügt: „Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Finanzbehörde entschieden werden; kann die Finanzbehörde nicht innerhalb dieser Frist über den Antrag entscheiden, ist dies dem Antragsteller unter Angabe der Gründe mitzuteilen.“

Das Gesetz **schweigt sich über die Rechtsfolgen der Fristversäumnis** aus. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags stellt in seiner Begründung dazu klar:³¹ „Mit der Neuregelung ist keine gesetzliche Regelungswirkung bei erfolglosem Fristablauf verbunden. Daher kann aus dem bloßen Verstreichen der Frist nicht abgeleitet werden, dass die Auskunft als im beantragten Sinn erteilt gilt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Finanzbehörde hinreichende Gründe für die nicht fristgerechte Auskunftserteilung mitgeteilt hat oder nicht.“

Diese **Rechtsfolgenlosigkeit** entwertet die Frist in ihrem Kern. Bleibt sogar die Verletzung der finanzbehördlichen Begründungspflicht bei Fristüberschreitung sanktionslos, handelt es sich im Ergebnis nur um eine **symbolische Gesetzgebung**. Die Frist ähnelt der Sechsmonatsfrist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO für die sog. Untätigkeitsklage. Hat das Finanzamt nicht innerhalb von sechs Monaten über einen zulässigen Einspruch entschieden, kann der Einspruchsführer Klage vor dem FG erheben, ohne dass das Einspruchsverfahren abgeschlossen worden ist. Es liegt nahe, die Sechsmonatsfrist des § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n. F. als Maßstab für die Zulässigkeit einer Verpflichtungsklage auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die ein begünstigender Verwaltungsakt ist, zu nehmen. Jedoch setzt § 44 Abs. 1 FGO i. V. mit § 347 Abs. 1 Satz 2 AO nicht nur im Anfechtungsfall (= Rechtsschutz gegen einen belastenden Verwaltungsakt), sondern auch im Verpflichtungsfall (= Rechtsschutz auf Erteilung eines begünstigenden Verwaltungsakts) zunächst ein Einspruchsverfahren voraus. Danach ist auch dann, wenn die Finanzbehörde über einen vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht binnen angemessener Frist sachlich entscheidet, zunächst ein Einspruch einzulegen. Dies be-

30 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 35 (Januar 2012).

31 BT-Drucks. 18/8434 S. 119.

deutet, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen der Antragsteller gerichtlichen Rechtsschutz erlangen kann, noch über die Sechsmonatsfrist hinaus nach hinten verschiebt.

Nicht nur vor diesem Hintergrund wird dem Antragsteller ein **wirksamer Rechtsschutz praktisch verweigert**. Die Rechtsprechung des BFH gibt dem Antragsteller nur einen Rechtsanspruch auf Erteilung einer Auskunft („*ob*“ der Auskunft), nicht aber auf Erteilung einer Auskunft mit einem ganz bestimmten, rechtmäßigen Inhalt („*wie*“ der Auskunft)³². Er soll sich zwar gegen eine Nicht- oder Negativauskunft mit der Verpflichtungsklage wehren können. Dabei beschränkt sich die gerichtliche Überprüfung aber auf eine bloße **Evidenzkontrolle**, ob die Finanzbehörde den Sachverhalt zutreffend erfasst und die rechtliche Würdigung schlüssig bzw. nicht evident rechtsfehlerhaft ist. Die Rechtsprechung möchte offenbar vermeiden, dass sich der materiell-rechtliche Streit vom eigentlichen Steuerfestsetzungs- in das Auskunftsverfahren vorverlagert. Dazu nimmt sie in Kauf, dass der Antragsteller einer verbindlichen Auskunft im Ergebnis auf die Kooperationsbereitschaft der Finanzbehörde angewiesen ist und sein legitimes Interesse auf Steuerplanungssicherheit gegen den Willen der Finanzbehörde trotz der belastenden Gebührenpflicht (vgl. Kap. II.2.) faktisch nicht wirksam durchsetzen kann. Diese Situation ändert das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens leider nicht und bleibt unbefriedigend.³³

2. Vermeidung von Mehrfach-Anträgen (Gebührenkumulation)

Im letzten Jahr haben *Geitmann* und der *Verfasser dieses Beitrags* in dieser Zeitschrift die Friktionen der verbindlichen Auskunft in Umwandlungsfällen erörtert.

Als ein wesentliches Problem der Praxis wurden dabei **mögliche Mehrfachzuständigkeiten** und die **Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen** in Einbringungs-, Verschmelzungs-, Spaltungs- und Formwandelfällen erkannt. Als Hauptmangel wurde das Fehlen einer Zentralzuständigkeit benannt. So kann etwa ein anderes Finanzamt für den Einbringenden zuständig sein als für die aufnehmende Gesellschaft. In Übereinstimmung mit AEAO zu § 89 Nr. 3.3.2.3 wurde empfohlen, eine Zuständigkeitsvereinbarung i. S. des § 27 AO anzustreben, um eine einheitliche Entscheidung sicherzustellen. Allerdings bedarf es dazu des Einverständnisses der zuständigen Finanzämter und der an dem Umwandlungsvorgang beteiligten Rechtssubjekte.

Derartige Vereinheitlichungsbedürfnisse existieren aber nicht nur in Umwandlungsfällen, sondern etwa auch bei der Organschaft oder der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften. Deshalb hat Art. 1 Nr. 14 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens die für die StAusKV geltende Ermächtigungsgrundlage i. S. des Art. 80 GG (§ 89 Abs. 2 Satz 5 AO n. F. = § 89 Abs. 2 Satz 4 AO a. F.) um den folgenden weiteren Satz 6 ergänzt: „*In der Rechtsverordnung kann auch bestimmt werden, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist und welche Finanzbehörde in diesem Fall für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist.*“

Seer/Geitmann, Die verbindliche Auskunft in Umwandlungsfällen – ungelöste Streitfragen, Beilage 1/2015 zu SteuerStud 3/2015 S. 8 ff. [HAAA-84264]

S. 605

32 BFH, Urteile vom 29. 2. 2012 - IX R 11/11 [CAAAE-12299], BStBl 2012 II S. 651, 652 f.; vom 27. 2. 2014 - VI R 23/13 [TAAAE-66025], BStBl 2014 II S. 894, 895 f.; vom 14. 7. 2015 - VIII R 72/13 [AAAAF-17868].

33 Die Kritik findet sich aufbereitet bei Krumm, Verbindliche Auskunft und gerichtliche Kontrolle, DStR 2011 S. 2429, 2431 ff.; Bergan/Martin, Rechtsschutz gegen eine Negativauskunft nach § 89 Abs. 2 AO, DStR 2012 S. 2164, 2166; außerdem in den instruktiven Folgeaufsätzen von Werder/Dannecker, Entwicklungen bei der verbindlichen Auskunft, BB 2013 S. 284, 286 f., BB 2014 S. 926, 929 f., BB 2015 S. 1687, 1688 f.

Der Gesetzgeber hat damit von einer **generellen Zentralzuständigkeit** für verbindliche Auskünfte weiterhin **abgesehen**³⁴ und lediglich das Spektrum für die Delegation von Gesetzgebungsbefugnissen auf die Exekutive noch einmal erweitert. Dies hinterlässt erneut einen halbherzigen Eindruck. Es fragt sich, was den Deutschen Bundestag daran hindert, eine transparente Zentralzuständigkeitsregelung zu schaffen, die möglichen Fälle einer Zuständigkeitskollision zu benennen und die Gefahr der Mehrfachzuständigkeit durch eine klare Kollisionsregel zu bannen. Stattdessen mutet er den Betroffenen weitere Rechtsunsicherheit darüber zu, ob überhaupt, und wenn ja, wie das BMF von dieser Ermächtigung Gebrauch macht.³⁵

In dem o. g. Beitrag zur verbindlichen Auskunft in Umwandlungsfällen wiesen die Autoren außerdem auf die Gefahr einer **Gebührenkumulation** hin.³⁶ Vorgeschlagen war, zumindest einen **Teilerlass** nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO in Betracht zu ziehen. Dem ist der BFH in seiner jüngsten Entscheidung zur Auskunftsgebühr bei doppelter Antragstellung in einem Organschaftsfall zu der sowohl für den Organträger als auch für die Organgesellschaft gleichermaßen relevanten Frage über die Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrags leider nicht gefolgt und hat die Möglichkeit eines (Teil-)Erlasses mit keinem Wort erwähnt.³⁷ Im Urteilsfall hatte der Steuerberater den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft sowohl im Namen der Organträgerin als auch der Organgesellschaft gestellt.³⁸ Offenbar hat der BFH keinerlei Bedenken, die Gebühr nach der Anzahl der im Organkreis befindlichen Rechtssubjekte bei einer entsprechenden Antragstellung einfach zu multiplizieren. Dass es in derartigen Fällen zur Überbelastung der Antragsteller kommt, die dem gebührenrechtlichen **Äquivalenzprinzip**³⁹ nicht mehr entspricht, liegt m. E. auf der Hand.

Immerhin teilt Art. 1 Nr. 14 Buchst. b des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens diese Bedenken gegen eine mehrfache Festsetzung einer Auskunftsgebühr in Fällen einer einheitlichen Entscheidung und hat mit Wirkung vom 23. 7. 2016 den folgenden Satz in § 89 Abs. 3 AO (= § 89 Abs. 3 Satz 2 AO n. F.) eingefügt: „*Wird die verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr.*“

Die Gesetzesbegründung des Finanzausschusses beantwortet nicht, ob die Gebührenerleichterung bereits **ab dem 23. 7. 2016** für alle Fälle gilt, in denen die verbindliche Auskunft materiellrechtlich nur eine einheitliche Entscheidung enthalten kann (z. B. Organträger-Organgesellschaft, Einbringender-aufnehmende Gesellschaft, einheitliche Einkunftsfeststellung) oder die Regelung von der Änderung des StAusKV (Ermächtigung des § 89 Abs. 2 Satz 6 AO n. F.) abhängig ist. Da der Wortlaut des § 89 Abs. 2 Satz 6 AO n. F. nicht auf die StAusKV rekurriert, ist die Vorschrift m. E. schon jetzt – unabhängig vom Inkrafttreten einer Änderung der StAusKV – anwendbar. Eine klare Regelung fehlt jedoch.

34 Damit unterscheidet sich die Bundesrepublik Deutschland von anderen Staaten, s. etwa IFA-Kongress, Eilat 1999, Advance Rulings, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 84b, 1999; Romano, Advance Tax Rulings and Principles of Law, Diss., 2002 (Rechtsvergleich zwischen EU-Staaten und den USA).

35 Das BMF kann die StAusKV sofort ändern oder ergänzen, weil § 89 Abs. 2 Satz 6 AO n. F. gem. Art. 23 Abs. 2 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. 7. 2016, BGBl 2016 I S. 1679, 1709, sofort, d. h. am 23. 7. 2016, in Kraft getreten ist.

36 Seer/Geitmann, Beilage 1/2015 zu SteuerStud 3/2015 S. 13 [HAAAE-84264].

37 BFH, Urteil vom 9. 3. 2016 - I R 66/14 [FAAAF-76127], BFHE 253 S. 199.

38 Nach der Vorinstanz, FG Köln, Urteil vom 28. 10. 2014 - 8 K 731/12 [AAAAE-82253], EFG 2015 S. 530, sollte die Auskunftsgebühr nur einmal (gegen die Organträgerin) und nicht mehrfach (auch gegen die Organgesellschaft) festgesetzt werden dürfen.

39 Die Kostenpflichtigkeit der verbindlichen Auskunft lässt sich mit der *Kostenausgleichsfunktion* (Kompensation eines zusätzlichen Verwaltungsaufwands) und mit der *Vorteilsausgleichsfunktion* (Kompensation eines durch die verbindliche Auskunft erhaltenen Sonder Vorteils), rechtfertigen, s. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 63 (August 2013). Vor diesem Hintergrund hat der BFH in den Urteilen vom 30. 3. 2011 - I R 61/10 [CAAAD-82157], BStBl 2011 II S. 536, sowie vom 22. 4. 2015 - IV R 13/12 [GAAAF-05923], BStBl 2015 II S. 989, die Gebührenpflicht verfassungsrechtlich nicht in Frage gestellt.

III. Fortbestehende Mängel

1. Mängel der verbindlichen Auskunft des § 89 Abs. 2–7 AO

Nach wie vor **fehlt** es an einem **klaren Rechtsanspruch** des Antragstellers auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Vielmehr übt die Verwaltungspraxis das ihr durch § 89 Abs. 2 Satz 1 AO eingeräumte Ermessen aufgrund der im AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4 niedergelegten standardisierten Ablehnungsgründe in zu weitreichender und damit ermessenfehlerhafter Weise aus. Sie klammert das in der Praxis so bedeutsame Ungewissheitspotential verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen (Maßstab des „*ordentlichen Geschäftsführers*“) vom Dispositionsschutz aus, obwohl es dabei nicht darum geht, „**Steuersparmodelle**“ auszuloten, sondern legitimerweise freiheitswahrende Planungssicherheit zu erlangen. Ebenfalls nicht zu überzeugen vermag der **Vorbehalt bevorstehender gesetzlicher Regelungen bzw. richterlicher Entscheidungen**. Auch hier besteht ein Zustand gesteigerter Rechtsunsicherheit, so dass der Steuerpflichtige sogar ein besonders ausgeprägtes Zusageinteresse besitzt, das einen Verweis auf die bevorstehende Klärung der Rechtsfrage nur dann als gerechtfertigt erscheinen lässt, wenn es dem Antragsteller zumutbar ist, seine schutzwürdigen Dispositionen bis dahin zurückzustellen. Gänzlich verfehlt ist der Vorbehalt einer bald zu erwartenden Verwaltungsanweisung, weil sie zu einer nahezu beliebigen (ablehnenden) Ermessensausübung unter dem Vorwand für den Steuerpflichtigen nicht transparenter, finanzverwaltungsinterner Vorgänge einlädt.

Problematisch ist zudem die Handhabung der (gebührenpflichtigen) **Ablehnung eines Antrags**. Die von der Rechtsprechung⁴⁰ gebilligte und in AEAO zu § 89 Nr. 4.1.2 Satz 3 niedergelegte Verwaltungsauffassung, wonach u. a. auch bei Ablehnung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft grds. Gebühren zu entrichten sind, deren Höhe sich gleichwohl am **Gegenstandswert** orientieren kann, ist kritikwürdig. Der **Vorteilsausgleichsgedanke**⁴¹ greift hier nicht, weil der Antragsteller aus dem Ablehnungsbescheid gerade *keinen* Nutzen ziehen kann, so dass eine Gebühr sich lediglich zum Zweck des Verwaltungskostenausgleichs (schlichte **Bearbeitungsgebühr**) rechtfertigen lässt.⁴²

Das **grundlegende Problem** bleibt die trotz Gebührenpflicht weiterhin sehr unterschiedliche Bereitschaft der Finanzbehörden, überhaupt verbindliche Auskünfte zu erteilen. Hier kann m. E. nur eine **Zentralzuständigkeit** und eine **sanktionierte Fristenregelung** Abhilfe schaffen. Hierfür spricht nicht zuletzt auch, dass eine einheitliche Auskunftspraxis zu gleichgelagerten Fragen zur Vermeidung einer europarechtlich unzulässigen Beihilfe (s. Art. 108 AEUV)⁴³ gefordert werden könnte.

2. Unzureichende Reichweite der Lohnsteueranrufungsauskunft, § 42e EStG

Die Lohnsteueranrufungsauskunft verfolgt den Zweck, die Haftungsrisiken des Arbeitgebers aus der Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamts zu mindern.⁴⁴ Die Lohnsteuerabzugs- und -entrichtungspflicht des Arbeitgebers ist entschädigungslos. Daher ist es nur folgerichtig, umgekehrt die Anrufungsauskunft auch gebührenfrei auszugestalten. Die Anrufungsauskunft ist mit einem Anspruch der inhaltlichen Richtigkeit ver-

40 FG Hessen, Urteil vom 6. 7. 2011 - 4 K 3139/09 [DAAAD-92069], EFG 2011 S. 1938.

41 Vgl. Fn. 39.

42 Wie hier Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 169.

43 Vgl. ausführlich zur Beihilfe Problematik im Steuerrecht Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 37 ff. und 115 ff.

44 BFH, Urteil vom 16. 11. 2005 - VI R 23/02 [DAAAB-75616], BStBl 2006 II S. 210.

bunden (§ 42e EStG). Sie räumt somit nicht nur das Recht ein, die Auffassung des Finanzamts zu erfahren, sondern auch Sicherheit über die zutreffende Rechtslage zu erlangen und somit lohnsteuerliche Rechte und Pflichten in einem besonderen Verfahren im Voraus verbindlich feststellen zu lassen.⁴⁵ Dem Arbeitgeber wird ein Vertrauensschutz des Inhalts gewährt, dass die Bindungswirkung auch dann eintritt, wenn die Auskunft unrichtig war, also nicht dem materiellen Recht entsprach.⁴⁶ § 42e EStG ist daher im Ausgangspunkt eine angemessene **Überforderungsschutznorm**.

Dennoch weist sie Mängel auf. Zwar besteht ein Rechtsanspruch auf die Erteilung der Auskunft, aber gibt es auch hier **keine verbindliche Frist**, innerhalb der das Finanzamt tätig werden muss. Das Lohnsteuerverfahren muss das Unternehmen indes regelmäßig monatlich für seine Arbeitnehmer durchführen. Innerhalb eines Zeitraums von mitunter wenigen Wochen ist die zweifelhafteste, den Gegenstand der Lohnsteueranrufungsauskunft bildende Frage vom Arbeitgeber durch die praktische Umsetzung zu beantworten. Hat er bis dahin keine Antwort vom Betriebsstätten-Finanzamt erhalten, muss er in Eigenverantwortung eine solche entwickeln. Dabei agiert er derzeit **auf eigenes Risiko**, d. h. eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner bei von der Verwaltungsauffassung abweichender Vornahme des Lohnsteuerabzugs ist und bleibt möglich. Berücksichtigt man, dass Tarifverträge nur kurze Fristen von wenigen Wochen für eine Rückforderungsmöglichkeit beim Arbeitnehmer vorsehen, besteht eine erhebliche Gefahr für den Arbeitgeber, etwaige Nachforderungen nicht mehr geltend machen zu können. Die Risiken gipfeln darin, dass der Arbeitgeber wegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 380 AO belangt oder gegen ihn sogar ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet werden kann.⁴⁷

Im Kontext mit den vorgenannten Risiken ist ein Vergleich zur Ausgestaltung der Inanspruchnahme des Arbeitgebers für Fiskalzwecke der Finanzverwaltung auf der einen Seite mit den ansonsten in der Privatwirtschaft geltenden „Spielregeln“ auf der anderen Seite lohnenswert. Dabei stellt sich die einseitig von staatlicher Seite aufoktroierte Pflicht des Arbeitgebers zum Lohnsteuereinkauf und zur Lohnsteuerabführung an den Fiskus als eine **unentgeltliche Form des Inkassos** dar. In einer Marktwirtschaft ist ein solches kostenloses Inkasso an anderen Stellen weder üblich noch denkbar. Zudem ist die von Arbeitgeberseite ausgeübte Inkassofunktion aufgrund der bereits angesprochenen verschuldensunabhängigen Haftung noch besonders **risikobehaftet**. Dieses Risiko würde bei einer privatwirtschaftlichen Betrachtungsweise von dem betroffenen Unternehmen nur gegen eine (weitere) Zahlung in Form eines Risikozuschlags übernommen werden.

Damit ist die Frage der Verhältnismäßigkeit der jetzigen Ausgestaltung des Lohnsteuerabzugsverfahrens angesprochen. Es sollte eine **angemessene Frist** bzw. ein **Unverzüglichkeitsgebot** gesetzlich fixiert werden. Dem Arbeitgeber muss zugestanden werden, hinsichtlich des fraglichen Sachverhalts innerhalb der bei verständiger Betrachtung jedenfalls noch vertretbaren Beurteilung (also nicht *contra legem*) disponieren zu können, sofern er keine fristgerechte Antwort von der Finanzverwaltung erhalten hat. Eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner muss hier ausscheiden.

Überraschend und m. E. unverständlich bleibt, dass der Überforderungsschutz der Anrufungsauskunft bei **anderen Quellensteuern** unbekannt ist. Für die Kapitalertragsteuer sucht man danach in den §§ 43–45e EStG ebenso vergebens wie für den Steuerabzug bei Bauleistungen in den §§ 48, 48a EStG und für den Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen in § 50a EStG. Der Steuerertragspflichtige haftet aber auch in den genannten Fällen für zu gering einbehaltene bzw. abgeführte Quellensteuer. Zwar ist die Haftung des Schuldners der Kapitalertragsteuer verschuldensabhängig, jedoch existiert eine Beweislastumkehr. Um sich der Haftung zu entledigen, muss

45 St. Rspr., vgl. zuletzt nur BFH, Urteil vom 27. 2. 2014 - VI R 23/13 [TAAAE-66025], BStBl 2014 II S. 894.

46 Heuermann, in: Blümich, EStG, Kommentar, § 42e Rz. 33 (August 2013); Gersch, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Kommentar, § 42e Rz. 24 (Oktober 2011).

47 Vgl. im Einzelnen Joecks/Jäger, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 291 ff. und § 380 AO Rz. 9–11.

der Kapitalertragsteuerschuldner gem. § 44 Abs. 5 EStG nachweisen, dass er seine Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat. Angesichts der Komplexität der heutigen Kapitalmärkte besteht auch für die Kapitalertragsteuer kein geringerer **Überforderungsschutzbedarf** durch eine Anrufungsauskunft. Die Steuerentrichtungspflichtigen stattdessen auf den gebührenpflichtigen, steinigen Weg der verbindlichen Auskunft i. S. des § 89 Abs. 2–7 AO zu verweisen, wird als „Kompensation“ den Risiken und Verpflichtungen der Indienstnahme nicht gerecht.

S. 607

3. Untaugliches Regime des § 89 Abs. 2–7 AO für die Umsatzsteuer

Allerdings werden nicht nur Steuerentrichtungspflichtige i. S. des § 43 Satz 2 AO vom Staat zur Verwirklichung des Steuervollzugs „in den Dienst“ genommen. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise gilt dies vielmehr auch für die Schuldner indirekter Steuern, wie z. B. der Umsatzsteuer. Der Staat partizipiert mit der Umsatzsteuer an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt offenbarenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers, des sog. Steuerträgers, der in der Anonymität des Markts verbleibt.⁴⁸ Der Belastungsgrund bestimmt auch den Charakter des Steuerpflichtigen i. S. des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, den das nationale Umsatzsteuerrecht in § 13a Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer zum Steuerschuldner macht. Die Steuerschuld ist **formaler Natur** und dient der verwaltungseffizienten Absicherung des Staats, dem es praktisch unmöglich ist, die Umsatzsteuer direkt beim Konsumenten zu erheben.⁴⁹ So formuliert auch der EuGH klar, dass Lieferer als „*Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse*“ fungieren und die Mehrwertsteuer schulden, obwohl diese Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird.⁵⁰ Die Umsatzsteuerschuldnerschaft des Unternehmers besitzt damit einen überschießenden Inhalt. Nicht die sich im Umsatz zeigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens soll abgeschöpft werden, sondern die eines dem Staat unbekanntem Dritten.⁵¹ Dazu wird der Unternehmer als Privatsubjekt in den Dienst genommen und erfüllt ebenfalls eine schlichte **Inkassofunktion**.⁵²

Der Unternehmer bedarf daher nicht minder als ein Steuerentrichtungspflichtiger eines effizienten **Überforderungsschutzinstruments**. Denn im Bereich der Umsatzsteuer treten Schwierigkeiten und Zweifelsfragen bzgl. der steuerlichen Würdigung in keinem geringerem Maße auf als im Falle der Lohnsteuer. Insbesondere die Beurteilung des Leistungs- oder Lieferorts (§§ 3–3g UStG, z. B. beim sog. Reihengeschäft), der zahlreichen Steuerbefreiungen (§ 4 UStG), aber auch die Anwendung des richtigen Steuersatzes (§ 12 UStG) können hier erhebliche Schwierigkeiten bereiten.

Der Unternehmer übt notgedrungen eine Steuereinsammlerfunktion für den Fiskus aus, die hohe administrative Kosten verursacht. Anders als bei der Lohnsteuerauskunft ist eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2–7 AO aber im Falle der Umsatzsteuer **gebührenpflichtig**, und dies, obwohl der Unternehmer eine bloße „Steuereinsammlerfunktion“ besitzt, die wirtschaftlich der eines Steuerentrichtungspflichtigen (z. B. Arbeitgeber für die Lohnsteuer) entspricht. Das **Schuldnerisiko des Unternehmers** wird zudem in schwer kalkulierbaren Umsatzsteuerfragen durch ein nicht nur theoretisches steuerstrafrechtliches Risiko⁵³ weiter erhöht. Hinzu tritt noch ein ganz handfestes wirtschaftliches Risiko. Eine einmal in einer Leistungsbeziehung zu niedrig oder gar nicht be-

48 So plastisch P. Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl., Heidelberg 2007, § 118 Rz. 241.

49 Siehe Klose, Die Begriffe des Unternehmers und des Steuerpflichtigen im deutschen und europäischen Umsatzsteuerrecht, Diss., 2000, 20.

50 So EuGH, Urteile vom 20. 10. 1993 - Rs. C-10/92 *Balocchi*, Slg. 1993 I-5105, Rz. 25; vom 21. 2. 2008 - Rs. C-271/06 *Netto Supermarkt* [OAAAC-73301], Slg. 2008 I-771, Rz. 21.

51 Eingehend Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Habil., 2008, 568 ff.

52 Davon auszunehmen ist allerdings die Inanspruchnahme des Unternehmers für unentgeltliche Wertabgaben nach §§ 3 Abs. 1b, 9a UStG, weil der Unternehmer insoweit ausnahmsweise als Endverbraucher direkt besteuert wird.

53 Vgl. im Einzelnen Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 351 ff.

rechnete Umsatzsteuer erzeugt Folgeprobleme für die gesamte Leistungskette. Denn Nachforderungsmöglichkeiten sind dem Unternehmer i. d. R. nicht gegeben – erst recht nicht im internationalen Leistungsverkehr. Er bleibt mithin auf etwaigen Nachforderungen des Finanzamts „sitzen“, muss diese also „aus eigener Tasche“ bezahlen.

Im Bereich der Umsatzsteuer ist die verbindliche Auskunft nach § 89 AO zudem bereits deshalb weitestgehend untauglich, weil der Unternehmer hier **schneller Antworten** bedarf, die im Rahmen einer verbindlichen Auskunft regelmäßig nicht gegeben werden (s. o., Kap. II.1.). Hinzu kommt, dass die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig und mit hohen formalen Hürden behaftet ist. Aufgrund der aufgezeigten Vergleichbarkeit bei der Lohn- und Umsatzsteuer sollte der Unternehmer aber weder durch formale Hürden noch durch Gebühren von seinem anerkanntswerten Bestreben abgehalten werden, frühzeitig durch Nachfrage bei der Finanzbehörde die ordnungsgemäße umsatzsteuerliche Verbuchung seiner Umsätze sicherzustellen. Auch hier ist eine **kostenlose Auskunftsmöglichkeit** des Unternehmers eine Grundbedingung für ein entschädigungsloses Inkasso der Umsatzsteuer durch den Unternehmer und ein (Mindest-)Ausgleich zur Erfüllung der dem Unternehmer auferlegten Pflichten und Risiken. Die Lohnsteueranrufungsauskunft sollte um eine **Umsatzsteueranrufungsauskunft** erweitert werden, um so den Unternehmer vor nicht kalkulierbaren Haftungsrisiken zu schützen.

AUTOR



Professor Dr. iur. Roman Seer

ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum, von 2006 bis 2014 Vorsitzender bzw. stellvertretender Vorsitzender der DStJG, seit 2012 Vorsitzender der Berliner Steuergespräche e.V., seit 2012 Vorsitzender des Wiss. Arbeitskreises des DWS-Instituts der Bundessteuerberaterkammer. Als deutscher Vertreter betätigt er sich im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von weit mehr als zweihundert Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts. Als Dauerprojekte besonders hervorzuheben sind seine Mitautorschaft im Standardkommentar „Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ (seit 1996 mit stetig wachsenden Anteilen) und im Lehrbuch „Tipke/Lang, Steuerrecht“ (seit 1994, seit der 19. Aufl. zugleich als Mitherausgeber). Er ist darüber hinaus Mitherausgeber der NWB Steuer und Studium. Zusammen mit Heinz-Klaus Kroppen und Dietmar Gosch gibt er außerdem die „Internationalen Wirtschaftsbriefe – IWB“ heraus. Weitere Einzelheiten finden sich auf der Bochumer Homepage unter www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de.