

## Verbindliche Auskunft

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum\*

Die Rechtsform der „verbindlichen Auskunft“ bildet ein wichtiges Element des kooperativen Besteuerungsverfahrens. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Gesamtüberblick und ordnet die verbindliche Auskunft in das System des Besteuerungsverfahrens und in das Verhältnis zu nachfolgenden Steuerverwaltungsakten ein. Er zeigt auf, dass trotz einiger Änderungen des § 89 AO im Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016 ein erheblicher Reformbedarf mit dem Ziel einer ausgewogenen Ausgestaltung des kooperativen Besteuerungsverfahrens verbleibt. Dazu bietet der Aufsatz weiterführende konkrete Vorschläge.

### A. Steuerplanungssicherheit durch verbindliche Auskunft

Die freiheitsgrundrechtliche Fundierung der verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO habe ich an anderer Stelle auf dem 64. Fachkongress der Steuerberater dargelegt. Zur Vermeidung von unnötigen Wiederholungen kann ich auf die dortige Veröffentlichung verweisen<sup>1</sup> und den wesentlichen Inhalt auf aktuellem Niveau noch einmal zusammenfassen. Das Legalitätsprinzip bedeutet auch in seiner Ausprägung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht,<sup>2</sup> dass das Steuerrecht durchweg gesetzlich so determiniert wäre, dass die geschuldete Steuer aus dem Gesetz abgelesen und berechnet werden könnte.<sup>3</sup> Vielmehr beinhalten gerade auch die Steuergesetze eine Fülle von unbestimmten Rechtsbegriffen, die konkretisierungsbedürftig sind. Die Finanzbehörde entscheidet über den konkreten Besteuerungsfall aber erst im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung und dann auch nur beschränkt auf einen bestimmten Besteuerungszeitraum (Prinzip der Abschnittbesteuerung). In diesem Moment hat der Steuerpflichtige regelmäßig bereits seine Dispositionen getätigt. In seiner Position als handelnder *Erstentscheider* (oder *Erstkonkretisierer* des unbestimmten Steuergesetzes) trägt der Steuerpflichtige damit einseitig das *Rechtsunsicherheitsrisiko*. Um seine verfassungsrechtlich durch Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG auf vermögensrechtlichem Gebiet geschützte Handlungsfreiheit entfalten zu können, bedarf er in diesem Zeitpunkt der Planungs- und Entscheidungssicherheit.<sup>4</sup> Die freiheitsbeschränkende steuerliche Belastung des Erwerbs bleibt für ihn nur erträglich, wenn die Steuer zu einer voraussehbaren Kalkulationsgröße wird, auf die er seine erwerbswirtschaftlichen Dispositionen einstellen kann. Der Steuerpflichtige hat ein legitimes Interesse daran, dass die Finanzbehörde die für seine Planung maßgebende Rechtsauffassung frühzeitig artikuliert, weil bis zur späteren Überprüfung regelmäßig Jahre vergehen. Kontinuität ist dem Steuerpflichtigen hier zumeist wichtiger als das Beharren auf zweifelhaften, aber durchaus vertretbaren Rechtsauffassungen. Im Planungsstadium lässt sich das noch korrigieren; ist die Gestaltung erst einmal ins Werk gesetzt, kann ihre spätere steuerliche Nichtanerkennung unabsehbare, nicht wieder rückgängig zu machende finanzielle Folgen haben.

### B. Rechtsentwicklung und -natur der verbindlichen Auskunft

#### I. Kodifikation in § 89 AO

Die verbindliche Auskunft hat erst vor gut 10 Jahren durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz v.

5.9.2006<sup>5</sup> in § 89 Abs. 2 Eingang in die AO gefunden. Ohne in der RAO oder AO 1977 kodifiziert zu sein, war sie bereits zuvor durch Richterrecht<sup>6</sup> und in Gestalt von Verwaltungserlassen<sup>7</sup> mit einer aus Treu und Glauben abgeleiteten Selbstbindung der Verwaltung bekannt. Das JStG 2007 v. 13.12.2006<sup>8</sup> hat dann in den Abs. 3 ff. eine Gebührenregelung (dazu näher unten E.) angefügt.<sup>9</sup> Die letzten gesetzgeberischen Änderungen hat das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 (BestVModG)<sup>10</sup> durch Einführung einer 6-Monats-(Soll-)Entscheidungsfrist (dazu unten F.I.), eines Mehrfachgebührenverbots bei einheitlicher Entscheidung verbunden mit der Möglichkeit einer Zuständigkeitskonzentration bei Mehrpersonen-Sachverhalten (dazu unten E.IV.) vorgenommen.<sup>11</sup> Trotz dieser mehreren kurzfristigen Korrekturen und Ergänzungen enthält § 89 AO nur eine rudimentäre, bruchstückhafte Regelung der verbindlichen Auskunft.<sup>12</sup> Die Vorschrift ist weder mit der „verbindlichen Zusage“ nach einer Außenprüfung (§§ 204 -207 AO ) noch mit der Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42e EStG ) noch mit dem richterrechtlichen Institut der sog. tatsächlichen Verständigung<sup>13</sup> abgestimmt. Die für den Dispositionsschutz des Steuerpflichtigen wesentlichen Entscheidungen zu Form, Inhalt, Antragsvoraussetzungen und Reichweite der Bindungswirkung der Auskunft überlässt § 89 Abs. 2 Satz 5 AO sogar unverändert einer Rechtsverordnung. Der Gesetzgeber hat seinen Gestaltungsauftrag damit „denkfaul“ auf die Exekutive delegiert. Die Entscheidung über die *verfahrensrechtliche Grundstruktur* der verbindlichen Auskunft betrifft aber keine dem stetigen Wandel unterworfenen Detailfrage. Sie gehört vielmehr in das Parlamentsgesetz. *Heike Jochum* äußert daher berechtigte Bedenken, ob die Ermächtigungsgrundlage überhaupt mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 Sätze 2, 4 GG vereinbar ist.<sup>14</sup>

## II. StAuskV vom 30.11.2007

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Zustimmung des Bundesrats auf der Grundlage des § 89 Abs. 2 Satz 5 AO die sog. StAuskV v. 30.11.2007<sup>15</sup> erlassen. Sie ist jüngst durch die ÄnderungsVO v. 18.7.2016<sup>16</sup> dahingehend geändert worden, dass der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nunmehr auch auf elektronischem Wege gestellt werden kann. Doch selbst die StAuskV hinterlässt noch einen erheblichen Konkretisierungsbedarf, dem das BMF erst in dem Anwendungserlass zu § 89 AO nachgekommen ist.<sup>17</sup> Es zeigt sich hier eine Regelungstechnik, bei der sich das Parlament seine Steuerungsfunktion von der Exekutive durch VO und weiter konkretisierend auf einer dritten Ebene durch Verwaltungsvorschrift nehmen lässt. Mit Blick auf das in Art. 20 Abs. 1 GG verankerte Demokratieprinzip überzeugt dieses „3-Ebenen-Konzept“ jedenfalls nicht.

## III. Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft

Über die Rechtsnatur einer verbindlichen Auskunft schweigt § 89 Abs. 2 AO . Die Gesetzesbegründung zum Entwurf des Föderalismusreformgesetzes sprach vage von einer Bindung nach Treu und Glauben, ohne dies weiter zu vertiefen.<sup>18</sup> Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV ist die erteilte verbindliche Auskunft für die Besteuerung des Antragstellers *bindend*, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht. Unter Berufung auf diesen Wortlaut meint *Hartmut Söhn*<sup>19</sup> sogar, dass jedenfalls mit der verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO zugleich auch der Antragsteller gebunden sei, wenn er später den der Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt verwirklicht. Damit macht *Söhn* die verbindliche Auskunft zu einer Art von (aufschiebend bedingtem) Vorbescheid. Dem ist nicht zu folgen.<sup>20</sup> Die verbindliche Auskunft ist von einer (Teil-)Entscheidung zu unterscheiden; sie ist auch kein Grundlagen- oder „Teilsteuerbescheid“. Eine zweiseitige Bindung der verbindlichen Auskunft entspricht nicht dem Willen des parlamentarischen Gesetzgebers. Dieser hat sich über die Rechtsqualität der verbindlichen Auskunft keine Gedanken gemacht und wollte insoweit nichts Grundlegendes ändern. Nach dem bereits bei Erlass der Regelung bestehenden dogmatischen Verständnis binden eine verbindliche Auskunft und Zusage den Adressaten gerade nicht.<sup>21</sup> Der Adressat kann jederzeit auch von einer verbindlichen Auskunft oder Zusage eine abweichende rechtliche Behandlung des Sachverhalts geltend machen.<sup>22</sup> Er erhält in Gestalt der Zusage eine

Art Option, die er nutzen kann, an die er aber nicht gebunden ist.<sup>23</sup> Obwohl auch der Wortlaut des § 206 Abs. 1 AO („Die verbindliche Zusage ist für die Be-

- 162 -

Seer, FR 2017, 161-169

- 163 -

steuerung bindend, wenn ...“) für die verbindliche Zusage auf eine beiderseitige Bindung hindeuten könnte, wurde und wird für diese nur eine einseitige Bindung der FinBeh. angenommen.<sup>24</sup> Warum die verbindliche Auskunft aufgrund der deckungsgleichen Formulierung des § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV eine weitergehende, zweiseitige Bindungswirkung besitzen soll, leuchtet nicht ein. Eine beiderseitige Bindung hat nun aber mit Wirkung v. 1.5.2016 der Unionsgesetzgeber in Art. 33 UZK für die verbindliche Zollarifauskunft eingeführt.<sup>25</sup> Solange der nationale Gesetzgeber dem Vorbild nicht auch für § 89 Abs. 2 AO folgt, kann diese Regelung aber nicht auch auf die verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO übertragen werden.

Nach BFH v. 29.2.2012<sup>26</sup> soll die verbindliche Auskunft lediglich regeln, wie die Finanzbehörde eine ihr zur Prüfung gestellte hypothetische Gestaltung gegenwärtig beurteilt, ohne aber eine endgültige Aussage über die materielle Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung zu treffen. Diese sei dem (späteren) Steuerbescheid vorbehalten. Mit dieser Einschränkung versucht der BFH, eine nur auf Evidenz beschränkte Rechtmäßigkeitskontrolle des Auskunftsinhalts zu rechtfertigen (dazu unten F.II.). Der BFH, der die verbindliche Auskunft selbst für einen Verwaltungsakt i.S.d. § 118 AO hält, betont hier die „Vorläufigkeit“ der Auskunft, verschweigt dabei aber den aus Sicht des Antragstellers wesentlichen Umstand, dass die Finanzbehörde mit dieser „vorläufigen“ Auskunft zugleich zusagt, sich an ihr beim Erlass des Steuerbescheids auch festhalten zu lassen, wenn der Antragsteller den im Antrag geschilderten Sachverhalt tatsächlich verwirklicht und sich auf die verbindliche Auskunft beruft. Nicht die Auskunft allein, sondern die damit verbundene *Selbstverpflichtung* gewährleistet den mit § 89 Abs. 2 AO bezweckten freiheitswahrenden Dispositionsschutz und rechtfertigt die nach § 89 Abs. 3-7 AO eintretende Gebührenpflicht des Antrages.

Vor diesem Hintergrund war die verbindliche Auskunft schon früher und ist heute eine die Finanzbehörde aus sich heraus selbstbindende Zusage. Der AEAO Nr. 3.5.5. bezeichneten sie als *Verwaltungsakt*.

Mit Blick auf einen nachfolgenden Steuerbescheid ist sie eine Zusicherung i.S.d. § 38 VwVfG.<sup>27</sup> Mit diesem Verständnis fügt sich § 89 Abs. 2 AO in einen sinnvollen systematisch-teleologischen Zusammenhang mit §§ 204 -207 AO ein. Der freiheitsschützende, planungssichernde Wert der (gebührenpflichtigen!) „verbindlichen Auskunft“ liegt gerade in ihrer Verbindlichkeit. Ohne Verbindlichkeit bliebe sie ein Muster ohne Wert.

## **C. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung**

### **I. Entschließungsermessen**

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO legt die Erteilung der beantragten verbindlichen Auskunft in das pflichtgemäße Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Es handelt sich um eine Koppelungsvorschrift, die das Rechtsfolgeermessen an einen unbestimmten Rechtsbegriff („besonderes steuerliches Interesse“) knüpft. Die FinBeh. besitzt aber nur ein Entschließungsermessen hinsichtlich des „ob“ der Auskunftserteilung, nicht aber ein Auswahlermessen hinsichtlich des Inhalts (des „wie“) der Auskunft.<sup>28</sup> Bei der Ausübung ihres Entschließungsermessens konnte die FinBeh. das Dispositionsinteresse des Antragstellers gegen das Ausmaß der mit der rechtlichen Vorabprüfung verbundenen Verwaltungsbelastung abwägen. Aufgrund der Einführung der Gebührenpflicht in § 89 Abs. 3-7 AO ist das Verwaltungskapazitätsargument jedoch nicht mehr tauglich, die verbindliche Auskunft zu versagen. Hat der Stpfl. sein freiheitsgrundrechtlich fundiertes Dispositionsinteresse (= Zusageinteresse) durch einen ordnungsgemäßen Antrag (s. § 1 Abs. 1 StAusKV) dargetan und bestehen keine Anhaltspunkte, dass er die Gebühr i.S.d. § 89 Abs. 3 AO nicht zahlen wird, reduziert sich das finanzbehördliche Ermessen grundsätzlich auf null i.S. eines Rechtsanspruchs auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft.<sup>29</sup>

### **II. Ablehnungsgründe des AEAO zu § 89**

Demgegenüber stellt der AEAO zu § 89 Nr. 3.1 die Erteilung der Zusage nach wie vor nur in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzbehörde. Allerdings kann unter der Gebührenpflicht nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber den Ermessensspielraum gegenüber dem Auskunftserlass vom 29.12.2003<sup>30</sup> wieder vergrößern wollte. Die Ermessensvorschrift des § 89 Abs. 2 Satz 1 ist daher mindestens als *Sollvorschrift* zu verstehen. Wenn der AEAO zu § 89 Nr. 3.4 einen qualifiziert zu begründenden schriftlichen Antrag fordert und in Nr. 3.5.4 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. Jedoch geht der Katalog der im AEAO Nr. 3.5.4 standardisierten Ablehnungsgründe deutlich zu weit.<sup>31</sup> Er klammert gerade das in der Praxis so bedeutsame Ungewissheitspotential verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen (Maßstab des „ordentlichen Geschäftsleiters“) vom Dispositionsschutz aus. In diesen Fällen geht es nicht darum, „Steuersparmodelle“ auszuloten, sondern legitimer-

- 163 -

Seer, FR 2017, 161-169

- 164 -

weise freiheitswahrende Planungssicherheit zu gewinnen. Dass diese Einschränkung unhaltbar ist, zeigt auch § 178a AO, der die Erteilung verbindlicher Auskünfte zu Verrechnungspreisgestaltungen im internationalen Konzernverbund (sog. Advance Pricing Agreement – APA) als eine zulässige finanzbehördliche Leistung voraussetzt<sup>32</sup> und sogar gebührenpflichtig macht.<sup>33</sup> Zwar kann es nicht Aufgabe der Finanzbehörden sein, vorab steuerliches Grenzverhalten zu prüfen und Steuersparmodelle zu testieren. Vor diesem Hintergrund ist ihnen ein (limitiertes) Ermessen i.S.d. AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4 zuzugestehen. Jedoch muss der Ausschlussbestand des im Vordergrund stehenden Steuervorteils eng verstanden werden. Bei wirtschaftlichen Gestaltungen geht es immer auch um die steuerliche Vor-(Nach-)teilhaftigkeit von Alternativen. Deshalb darf das Ausnutzen von Steuervorteilen nicht kurzerhand als „Missbrauch“ gewertet werden.<sup>34</sup>

Nicht zu überzeugen vermögen schließlich die vom AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4 gemachten Einschränkungen bevorstehender Regelungen bzw. Entscheidungen. In den genannten Fällen besteht ein Zustand gesteigerter Rechtsunsicherheit, so dass der Steuerpflichtige sogar ein besonderes Zusageinteresse besitzt.<sup>35</sup> Das Finanzamt darf dem Antragsteller die bevorstehende Klärung der Rechtsfrage deshalb nur dann entgegenhalten, wenn es diesem zuzumuten ist, seine schutzwürdigen Dispositionen bis zur (angekündigten) Regelung oder Entscheidung aufzuschieben.<sup>36</sup> Lässt der „klärende“ Verwaltungserlass – wie z.B. der Umwandlungssteuer-Erlass v. 11.11.2011<sup>37</sup> – nicht nur wenige Monate, sondern sogar Jahre auf sich warten, ist es evident ermessensfehlerhaft, verbindliche Auskünfte zu verweigern. Es bedarf mindestens eines bereits unter den steuerberatenden Verbänden kursierenden Referentenentwurfs, um eine bevorstehende Klärung der Rechtsfrage durch Gesetz oder Erlass reklamieren zu können. Die Versagung der Erteilung einer verbindlichen Auskunft muss dann aber kostenfrei bleiben.<sup>38</sup>

## **D. Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft**

### **I. Bestandskraft der verbindlichen Auskunft**

Mit der verbindlichen Auskunft sagt die Finanzbehörde dem Antragsteller eine bestimmte zukünftige rechtliche Behandlung des in dem Antrag fixierten Sachverhalts, den sie nicht weiter verifiziert, zu. Im Unterschied zur sog. tatsächlichen Verständigung<sup>39</sup> geht es nicht um die Klärung eines ungewissen Sachverhalts, sondern einer ungewissen Rechtsfrage, die für eine zukünftige Disposition des Antragstellers relevant ist. Zusagefähige Rechtsfragen können auch Bewertungsfragen (insb. über die Bewertungsmethode) sein, auch wenn der letztlich anzusetzende konkrete Wert von noch nicht bestimmten, erst in der Zukunft liegenden wertbeeinflussenden Faktoren abhängt. Zum Inhalt der verbindlichen Auskunft gehört der fixe Sachverhalt, seine rechtliche Würdigung sowie eine Angabe darüber, für welche Steuerart die Zusage gilt (s. AEAO zu § 89 Nr. 3.5.6 ; § 205 Abs. 2 Nr. 1-3 AO). Zusätzlich sollte in der verbindlichen Auskunft auch der maßgebliche Zeitraum angegeben werden. Fehlt dieser, gilt die verbindliche Auskunft unbefristet.

Der Grund für die Bindungswirkung liegt in der verbindlichen Auskunft als Zusage selbst. Als *begünstigender Verwaltungsakt* (s. § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV, oben unter B.III.) bietet sie bereits kraft ihrer Rechtsform abstrakten Vertrauensschutz. Der Verpflichtungscharakter ist von Dispositionen unabhängig. Die Zusage soll zwar dem Dispositionsinteresse (Zusageinteresse) des Steuerpflichtigen dienen (s. oben unter A.). Ob tatsächlich disponiert wird, ist aber für die Bindungswirkung unerheblich.<sup>40</sup> Die Dispositionen des Steuerpflichtigen werden erst dann von Bedeutung, wenn die Zusage später aufgehoben oder geändert wird. Der Umfang der Bindungswirkung ist einerseits nach seinem Inhalt, andererseits im Hinblick auf die Bestandskraft zu unterscheiden. Der Umfang der inhaltlichen Bindung ist durch Auslegung zu ermitteln. Es gelten die allgemeinen Regeln.<sup>41</sup> Was die Behörde hat zusagen wollen, ist aus der Sicht des Erklärungsempfängers unter Berücksichtigung aller den Beteiligten bekannten und erkennbaren Umständen festzustellen.<sup>42</sup> Die Finanzbehörde kann der verbindlichen Auskunft auch Nebenbestimmungen i.S.d. § 120 AO anfügen. Soweit ihr Ermessen im Einzelfall aber auf null reduziert ist, ist eine (einschränkende) Nebenbestimmung ausgeschlossen.<sup>43</sup> Darüber hinaus darf eine Nebenbestimmung nach § 120 Abs. 3 AO dem Zweck des VA nicht zuwiderlaufen. Daher ist etwa ein Widerrufsvorbehalt (§ 120 Abs. 2 Nr. 3 AO) wegen des Zwecks der verbindlichen Auskunft, Planungssicherheit zu gewährleisten, unzulässig.<sup>44</sup> Wegen Verstoßes gegen das Koppelungsverbot ist es ferner unzulässig, die Erteilung der verbindlichen Auskunft von der Akzeptanz bestimmter Folgewirkungen oder einem Rechtsbehelfsverzicht abhängig zu machen.<sup>45</sup> Letzteres ist aber nach der Wertung des § 354 Abs. 1a AO bei einer Verrechnungspreiszusage im Rahmen eines sog. APA zuläs-

- 164 -

Seer, FR 2017, 161-169

- 165 -

sig.<sup>46</sup> Vorstellbar ist auch eine Befristung der verbindlichen Auskunft bei Dauersachverhalten oder die Verknüpfung mit einer Auflage (z.B. Einhaltung einer gesetzlichen Sperrfrist nach dem UmwStG).

## II. Verhältnis zwischen verbindlicher Auskunft und nachfolgendem Steuerbescheid

Die verbindliche Auskunft gibt als Zusage dem Empfänger einen gegen die Verwaltung gerichteten (durch die Sachverhaltsverwirklichung aufschiebend bedingten) *Erfüllungsanspruch*.<sup>47</sup> Sie bildet für den nachfolgenden Verwaltungsakt (z.B. Steuerbescheid) insoweit einen Rechtsgrund.<sup>48</sup> Solange und soweit die Zusage wirksam ist, muss die Finanzbehörde sie beachten und darf von ihr gegen den Willen des begünstigten Steuerpflichtigen nicht abweichen. Maßstab für die Rechtmäßigkeit des nachfolgenden Steuer-Verwaltungsakts ist mithin nicht nur die normative Gesetzeslage, sondern auch die diese insoweit konkretisierend überlagernde Zusage. Ein zusagewidriger Steuer-Verwaltungsakt ist zugleich rechtswidrig.<sup>49</sup> Aufgrund ihres ausschließlich rechtsgewährenden Regelungsgehalts äußert die verbindliche Auskunft diese Rechtsgrundwirkung jedoch nur zugunsten des Steuerpflichtigen.<sup>50</sup> Sie bindet die Finanzbehörde aber nur, wenn sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt deckt (Merkmal der *Sachverhaltsidentität*, s. § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV). Eine Bindungswirkung entfällt daher folgerichtig bei einer unrichtigen oder lückenhaften Darstellung des Sachverhalts oder einer Abweichung in wesentlichen Punkten.<sup>51</sup> Geht es um die zukünftige steuerrechtliche Behandlung eines konkreten Sachverhalts, so ergibt sich dieses Erfordernis bereits unmittelbar aus dem Inhalt des Rechtsfolgensausspruchs der wirksamen verbindlichen Auskunft. Die darin enthaltene Zusage bezieht sich auf eine ganz bestimmte Sachverhaltskonstellation, für einen davon abweichenden Fall wird sie nicht erteilt. § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV hat deshalb nur deklaratorische Bedeutung.

## III. Außerkrafttreten und Korrektur der verbindlichen Auskunft

Die verbindliche Auskunft bindet gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV grundsätzlich auch dann (zugunsten des Steuerpflichtigen), wenn sie rechtswidrig ist.<sup>52</sup> Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV (ebenso nach § 206 Abs. 2 AO für die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung) bindet die verbindliche Auskunft umgekehrt aber nicht, wenn die verbindliche Auskunft *zuungunsten* des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht. Die verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO dient nämlich ebenso wie die verbindliche Zusage i.S.d. § 204 AO ausschließlich dem Schutz des Steuerpflichtigen. Unzutreffend ist aber

die pauschale Aussage im AEAO zu § 89 Nr. 3.6.5, dass die Auskunft einer unzuständigen Behörde nicht binde. Dies widerspricht dem vom BMF selbst entworfenen Verwaltungsakt-Konzept. Die Besonderheit bei Zusagen ist, dass die Behörde eine Zukunftsbindung eingegangen ist und im Fall einer rechtswidrigen Zukunftsbindung die Endentscheidung ggf. unter Verstoß gegen das geltende Recht treffen muss. Der entscheidende Gesichtspunkt ist indes nicht der Zwang zur rechtswidrigen Endentscheidung, sondern die Anwendung der gesetzlichen Korrekturvorschriften.

Ändert sich nachträglich das Steuergesetz, so dass die Zusage nicht mehr gegeben werden dürfte, so verliert sie nach § 2 Abs. 2 StAusKV<sup>53</sup> sogar *ipso iure* (kraft Gesetzes) ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden, ihre Wirksamkeit (Fall der „*clausula legibus sic stantibus*“). Ergeht eine Gesetzesänderung zugunsten des Zusageempfängers, entfallen umgekehrt erst recht von der Finanzbehörde im Hinblick auf die frühere Rechtslage gemachte Einschränkungen der verbindlichen Auskunft/Zusage. Der Automatismus wird aber nur durch eine Gesetzes-, nicht aber bereits durch eine bloße Rechtsprechungsänderung ausgelöst. Die Änderung einer höchstrichterlichen Rechtsprechung oder einer Verwaltungsanweisung stellen keine Änderung von Rechtsvorschriften i.S.d. § 2 Abs. 2 StAusKV dar (so auch AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6). Als Mittel des Dispositionsschutzes entspricht es gerade der Funktion der verbindlichen Auskunft, dass die Finanzbehörde das Risiko des Rechtsirrtums auf sich nimmt.<sup>54</sup>

Da das BMF die verbindliche Auskunft als Verwaltungsakt qualifiziert (s. oben unter B.III.), verweist § 2 Abs. 3 StAusKV auf §§ 129–131 AO als Korrekturvorschriften, unter deren Voraussetzungen die Berichtigung, Rücknahme oder der Widerruf erfolgen darf. Die Rücknahme der (ausschließlich begünstigenden) verbindlichen Auskunft für die Vergangenheit („*ex tunc*“) ist nur zulässig, wenn die verbindliche Auskunft bereits im Zeitpunkt ihrer Erteilung rechtswidrig gewesen und darüber hinaus eine der einschränkenden Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO erfüllt ist. Wegen § 130 Abs. 2 Nr. 1 AO ist in den Umwandlungs- und Transaktionsfällen ein besonderes Augenmerk auf die *Einhaltung der sachlichen Zuständigkeit* zu legen.<sup>55</sup> Vorstellbar ist auch eine *arglistige Täuschung* (§ 130 Abs. Nr. 2 AO) über das „berechtigte Interesse“ des Antragstellers.<sup>56</sup> Die Fallgruppe des § 130 Abs. 2 Nr. 3

- 165 -

Seer, FR 2017, 161-169

- 166 -

AO wird hingegen regelmäßig bereits von § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV überlagert sein, so dass die verbindliche Auskunft mangels Sachverhaltskongruenz schon keine Bindungswirkung äußert.<sup>57</sup> Die Fallgruppe des § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO erweist sich ebenfalls als wenig praktisch, weil der Antragsteller die verbindliche Auskunft gerade im Hinblick auf eine rechtliche Unsicherheit beantragt hat und sich selbst unsicher ist.<sup>58</sup> Kaum praktischer ist auch der für die Zukunft („*ex nunc*“) wirkende Widerruf der verbindlichen Auskunft nach § 131 Abs. 2 AO. Ein Widerrufsvorbehalt (s. § 131 Abs. 2 Nr. 1 AO) widerspricht dem Zweck der verbindlichen Auskunft und ist unzulässig. Kaum denkbar sind Fälle i.S.d. § 131 Abs. 2 Nr. 3 AO (nachträglich eintretende Tatsachen), da bei entscheidungserheblichen nachträglichen Sachverhalts- und Rechtsänderungen bereits nach § 2 Abs. 1 Satz 1 a.E., Abs. 2 StAusKV die Wirkung der verbindlichen Auskunft entfällt.

Darüber hinaus ermöglicht § 2 Abs. 3 StAusKV die Aufhebung oder Änderung für die Zukunft („*pro futuro*“), wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war. Im Ausgangspunkt bindet eine zugunsten des Steuerpflichtigen erteilte verbindliche Auskunft die Finanzbehörde bei identischem Sachverhalt selbst dann, wenn sie im Widerspruch zum geltenden Recht steht (s. bereits oben unter D.II.). Diese Bindungswirkung kann die FinBeh. gem. § 2 Abs. 3 StAusKV beseitigen, wenn die verbindliche Auskunft bereits im Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe (s. § 124 Abs. 1 Satz 1 AO) unrichtig war.<sup>59</sup> Unrichtigkeit i.S.d. § 2 III StAusKV soll nach dem AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6 vorliegen, wenn die verbindliche Auskunft ohne Rechtsgrundlage, unter Verstoß gegen materielles Recht oder ermessensfehlerhaft erteilt wurde. Darunter fasst der AEAO 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. Nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) ist das öffentliche Interesse an der sachlich richtigen Entscheidung (Wahrung des Gesetzmäßigkeitsprinzips) mit dem durch die Erteilung der verbindlichen Auskunft geschützten Dispositionsinteresse des Stpfl. abzuwägen. Von einer in die Zukunft wir-

kenden Rücknahme ist dann abzusehen, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die erteilte verbindliche Auskunft *bereits Dispositionen getätigt* hat, die nicht oder nur mit erheblichem Aufwand bzw. unter beträchtlichen Schwierigkeiten wieder rückgängig gemacht werden können.<sup>60</sup> In einem solchen Fall überwiegt das individuelle Vertrauensschutzinteresse. Dementsprechend schränkt der AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6 a.E., seine zunächst weitreichende Aussage richtigerweise selbst wieder ein, indem er eine Korrektur ausschließt, wenn der Stpfl. seine Disposition bereits getätigt und den (kongruenten) Sachverhalt bereits verwirklicht hat.<sup>61</sup> Die Korrektur ist daher regelmäßig nur in der Phase zwischen Erteilung der verbindlichen Auskunft und Sachverhaltsverwirklichung möglich.<sup>62</sup>

## **E. Gebührenpflicht und ihre gebotenen Einschränkungen**

### **I. Gebührenmaßstab und seine Rechtfertigung**

Die durch das JStG 2007 v. 13.12.2006<sup>63</sup> auf Initiative des Bundesrats<sup>64</sup> eingeführte Gebühr besitzt eine doppelte Rechtfertigung. Zum einen erbringt die Finanzbehörde mit der verbindlichen Auskunft in einem eigenständigen Verwaltungsverfahren (dem Auskunftsverfahren i.S.d. § 89 Abs. 2 AO) eine besondere Dienstleistung, dessen zusätzlicher Aufwand die Gebühr abgelten soll (*Kostenausgleichsfunktion*).<sup>65</sup> Zum anderen soll die Gebühr den dem Steuerpflichtigen aus der erteilten verbindlichen Auskunft erwachsenden Vorteil berücksichtigen (*Vorteilsausgleichsfunktion*).<sup>66</sup> Die letztgenannte Funktion wird zwar in den Gesetzesmaterialien nicht ausdrücklich genannt.<sup>67</sup> Durch die Bezugnahme des § 89 Abs. 4, 5 AO auf den Wert, den die verbindliche Auskunft für den Stpfl. besitzt, wird diese Intention aber im Gesetz hinreichend deutlich.

§ 89 Abs. 5 AO macht die Gerichtstätigkeit zum Vergleichsmaßstab für die Verwaltungstätigkeit. Dies ist im Ausgangspunkt zumindest vertretbar, weil durch die Vorabklärung regelmäßig ein Rechtsstreit vermieden wird. In der frühzeitigen Verfahrensteilnahme des Antragstellers verwirklicht sich gewissermaßen sein antizipierter Rechtsschutz. Der eine Gebühr rechtfertigende Verwaltungsmehraufwand bleibt allerdings hinter einem vollständig kostenpflichtigen Gerichtsverfahren deutlich zurück. Das daraus auch bei typisierender Gebührenbemessung zu folgender Abstandsgebote hält § 89 Abs. 5 Satz 1 AO ein,<sup>68</sup> indem er die Kosten auf eine Gebühr beschränkt, während im FG-Prozess nach § 3 Abs. 2 GKG i.V.m. Anl. 1, Nr. 6110 vier Gebühren anfallen. Selbst wenn es durch beiderseitige Erledigungserklärung oder Rücknahme nicht zum Urteil kommt, bleiben im FG-Prozess immer noch mindestens zwei Gebühren (Nr. 6111). Erteilt die zuständige Finanzbehörde die beantragte verbindliche Auskunft und erhält der Antragsteller so den dispositionsschützenden Erfüllungsanspruch, ist neben den Kosten die Vorteilsausgleichsfunktion zu beachten. Für eine Erteilungsgebühr darf der Gesetzgeber daher eine wertbezogene Bemessungsgrundlage, die der antizipierten Rechtsschutzfunktion der verbindlichen Auskunft folgt, wählen.<sup>69</sup>

- 166 -

Seer, FR 2017, 161-169

- 167 -

## **II. Gebührendeckelung bei Nicht- und Negativentscheidungen**

§ 89 Abs. 3 AO sieht eine Gebührenpflicht selbst dann vor, wenn die Zusage materiell verweigert oder der Antrag aus anderen Gründen zurückgewiesen wird. Nicht der Erfolg der Zusage, sondern die Bearbeitung des entsprechenden Antrags und damit der (erhöhte) Arbeitsaufwand der Verwaltung führen zur Gebührenpflicht (AEAO zu § 89 Nr. 4.1.2). Das FG Hessen hegt keinerlei Bedenken daran, dass auch die Bearbeitungsgebühr bei einem abgelehnten Antrag am Gegenstandswert bemessen wird.<sup>70</sup> Bei einer schlichten Bearbeitungsgebühr greift der Vorteilsausgleichsgedanke jedoch nicht. Vielmehr lässt sich eine Gebühr nur zum Zweck des Verwaltungskostenausgleichs rechtfertigen.<sup>71</sup> In den bloßen Bearbeitungsfällen verletzt es das für das Gebührenrecht systemtragende *Äquivalenzprinzip* und zugleich das grundrechtsschützende *Übermaßverbot*, wenn die Finanzbehörde eine Wertgebühr festsetzt, die über den bloßen Verwaltungsaufwand hinausgeht. Das FG Hessen meint, dass es zur Vermeidung der Wertgebühr ausreichend sei, wenn die Finanzbehörde vor ihrer Entscheidung dem Antragsteller die

Gelegenheit gebe, den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft zurückzunehmen.<sup>72</sup> Dieses Argument greift allerdings zu kurz, weil es das Risiko einer Ablehnung, gegen die sich der Antragsteller durch Einspruch und Klage legitimerweise wehren darf, in Gestalt erhöhter Kosten dem Antragsteller aufbürdet. Auch nach Bekanntgabe der Ablehnungsentscheidung ergibt sich keine Rechtfertigung für einen Vorteilsausgleich, so dass in allen Fällen abgelehnter Auskunftsanträge die Gebühr auf den bloßen Kostenersatz zu begrenzen ist. Dazu bietet § 89 Abs. 7 AO das geeignete verfahrensrechtliche Instrument. Die Begrenzung auf einen bloßen Verwaltungskostenausgleich ist nicht nur in den Fällen der *Nichtauskunft*, sondern auch bei *Negativauskünften* vorzunehmen.<sup>73</sup> Eine Negativauskunft vermag den Antragsteller allenfalls vor einer falschen Disposition zu schützen, gibt ihm aber keinen sicheren Hinweis für eine positive Disposition. Deshalb kann der Vorteilsausgleichsgedanke hier keine volle Wertgebühr tragen.

### III. Gebührenfreiheit bei Steuererichtungspflichtigen

Des Weiteren ist es gleichheitswidrig, wenn nur die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft i.S.d. § 42e EStG gebührenfrei, verbindliche Auskünfte bei anderen Quellensteuern (z.B. KapESt.) aber gebührenpflichtig sein sollen.<sup>74</sup> Nimmt der Staat Privatpersonen als „verlängerte Arme der Finanzverwaltung“ und Steuererichtungspflichtige (s. § 43 Satz 2 AO) ohne jeglichen Kostenersatz (bereits darin besteht eine Wertungsschieflage!) in die Pflicht, müssen die staatlichen Finanzbehörden diesen die notwendigen Auskünfte, die zum ordnungsgemäßen Quellensteuereinbehalt erforderlich sind, zur Vermeidung des Haftungsrisikos kostenfrei erteilen. Unter diesem Aspekt ist eine Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte auch im Bereich der Umsatzsteuer, wo der Unternehmer lediglich formal als Steuerschuldner, materiell aber als „Steuereinsammler“ des Staates fungiert, ebenfalls zweifelhaft.<sup>75</sup> Geht es etwa um die richtige Anwendung des USt.-Satzes, kann der Unternehmer in Zweifelsfällen die USt. nicht mehr im Nachhinein auf den Leistungsempfänger abwälzen und bedarf daher bereits ex ante einer verbindlichen Auskunft der Finanzbehörde. In diesen Fällen kann jedenfalls der Gedanke des Vorteilsausgleichs nicht zur Rechtfertigung einer Wertgebühr greifen, so dass sich im Einzelfall zumindest das Bedürfnis nach einer abweichenden Gebührenfestsetzung gem. § 89 Abs. 7 AO geradezu aufdrängt!

### IV. Verbot der Mehrfachgebühr bei einheitlichem Sachverhalt

Zu einer verfassungsrechtlich zweifelhaften Gebührenkumulation führten auf der Basis des BFH-Urteils v. 9.3.2016<sup>76</sup> Mehrfachanträge zum selben Sachverhalt (z.B. bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen, in Organschaftsverhältnissen, bei Umwandlungen). Die Vorinstanz des FG Köln, hatte dem noch im Wege der teleologischen Auslegung entgegenwirken wollen.<sup>77</sup> Das BestVModG v. 18.7.2016 hat nun mit Wirkung v. 23.7.2016 die nicht nur vom Ergebnis her verfehlte BFH-Judikatur mit der Regelung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO n.F. korrigiert. Danach ist nur eine Gebühr zu erheben, wenn die verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt wird. Davon gehen die Gesetzesmotive aus, wenn die Bindungswirkung der Auskunft gegenüber allen Antragstellern gleichermaßen besteht bzw. nicht besteht oder wegfällt.<sup>78</sup> Dies wird man in Fällen gesonderter und einheitlicher Feststellung sowie bei Auskünften zur Organschaft im Verhältnis zu Organträger und Organgesellschaften annehmen dürfen. Die Antragsteller werden dabei als Gesamtschuldner i.S.d. § 44 AO behandelt.

Nach dem mit der Regelung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO n.F. verfolgten Zweck der Verhinderung von Mehrfachgebühren bei in der Sache einheitlich zu treffenden Entscheidungen sollte das Verbot auch die ein-

- 167 -

Seer, FR 2017, 161-169

- 168 -

schlägigen Umwandlungen (z.B. Einbringung, Verschmelzung, Abspaltung) erfassen. Jedoch könnte der Wortlaut der Norm auch so verstanden werden, dass nur dann, wenn die Auskunft auch tatsächlich „einheitlich“ erteilt wird, es bei einer Gebühr bleiben soll. In diesem Fall hinge die Frage der Gebührenkumulation davon ab, ob das BMF von der in § 89 Abs. 2 Satz 6 AO n.F. eröffneten Ermächtigung zur *Zuständigkeitskonzentration* auch Gebrauch macht.<sup>79</sup> Damit könnte das BMF den Willen des BT-Finanzausschusses dadurch unterlaufen, dass es einfach untätig bleibt. Auf eine restriktive Interpretation seitens



des BMF deutet die Neufassung des AEAO zu § 89 Nr. 4.1.3 Satz 5 v. 5.9.2016<sup>80</sup> hin, wonach jeder am Umwandlungsvorgang beteiligte Rechtsträger eigenständig beurteilt werden soll. Diese Verwaltungsauffassung konterkariert den Normzweck, führt erneut zu unverhältnismäßigen Gebührenbelastungen und ist abzulehnen.

## **F. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren**

### **I. Rechtsschutz gegen eine Nichtauskunft**

Im Hinblick auf die Erteilung einer verbindlichen Auskunft besitzt der Steuerpflichtige ein subjektives Recht auf ermessensfehlerfreie Entscheidung (§ 5 AO ) durch die Finanzbehörde. Der Ermessensspielraum kann im Einzelfall eingeschränkt und sogar auf null reduziert sein (s. oben C.I.), so dass das subjektive Recht sogar zu einem gebundenen Rechtsanspruch erstarken kann. Sieht man mit der h.M. in der begehrten verbindlichen Auskunft einen Verwaltungsakt (s. oben B.III.), ist die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO ) die statthafte Klageart, wenn die Finanzbehörde einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ablehnt oder nicht bescheidet (sog. *Nichtauskunft*). Es bedarf nach § 44 Abs. 1 FGO , § 347 Abs. 1 AO aber zunächst eines außergerichtlichen (Verpflichtungs-) Einspruchs (s. AEAO zu § 89 Nr. 3.7) . Vom Rechtsschutz gegen die Verweigerung einer verbindlichen Auskunft (Frage des „ob“ der Auskunft) ist der Rechtsschutz gegen einen vom Antrag abweichenden Inhalt einer erteilten verbindlichen Auskunft (Frage des „wie“ der Auskunft) zu unterscheiden. Auch hier sind Verpflichtungseinspruch (§§ 44 Abs. 1 FGO , 347 Abs. 1 AO ) und Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO ) statthaft. Denn eine modifizierte oder inhaltlich abgelehnte Zusage (sog. *Negativauskunft*) enthält einen belastenden VA, der den Antragsteller beschwert.

Das BestVModG hat mit Wirkung v. 1.1.2017 in § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. eine *Entscheidungsfrist* eingeführt. Danach soll die Finanzbehörde innerhalb von sechs Monaten nach Eingang des Antrags eine Entscheidung treffen. Ist sie dazu ausnahmsweise nicht in der Lage, hat sie dies gegenüber dem Antragsteller zu begründen. Die Frist darf von den Finanzbehörden nicht als Aufforderung missverstanden werden, mit der Sachentscheidung bis zu sechs Monaten warten zu dürfen. Vielmehr sollte über den (gebührenpflichtigen) Antrag unverzüglich (ohne schuldhaftes Zögern) entschieden werden. Die Effektivität der Frist leidet darunter, dass eine Fristversäumnis keine Rechtsfolgen auslöst.<sup>81</sup> Aus dem bloßen Verstreichen der Frist kann danach nicht abgeleitet werden, dass die Auskunft als im beantragten Sinn erteilt gilt. Dafür spielt es keine Rolle, ob die Finanzbehörde die Fristversäumnis überhaupt begründet. Damit erweist sich das Gesetz als ein *bloß symbolischer Gesetzgebungsakt* und Papiertiger.

### **II. Rechtsschutz gegen Negativauskunft**

Allerdings versagt der BFH eine substantielle *Inhaltskontrolle* der Negativauskunft.<sup>82</sup> Der BFH stellt darauf ab, dass die Finanzbehörde mit der verbindlichen Auskunft lediglich eine hypothetische Gestaltung gegenwärtig beurteile und keine endgültige Aussage über die materielle Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung treffe. Es reiche zur Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes aus, wenn die Rechtsprechung die von der Finanzbehörde vorgenommene rechtliche Einordnung des unterbreiteten Sachverhalts auf evidente Fehler und Schlüssigkeit sowie daraufhin überprüfe, ob die Finanzbehörde vom richtigen und vollständigen Sachverhalt ausgegangen ist. Die Begründung der Rechtsprechung, die ausdrücklich ein Auswahlermessen der Finanzbehörde im Hinblick auf den Inhalt der verbindlichen Auskunft verneint,<sup>83</sup> überzeugt allerdings nicht. Im Ergebnis räumt der BFH der Finanzbehörde bei der Entscheidung über die verbindliche Auskunft einen *Beurteilungsspielraum* ein, für den das Gesetz nichts hergibt.<sup>84</sup> Bei der rechtlichen Entscheidung über eine verbindliche Auskunft handelt sich weder um eine unvertretbare Handlung (wie z.B. bei sog. Prüfungsentscheidungen) noch wohnt ihnen ein besonderes Prognoseelement inne.<sup>85</sup> Ist das Ermessen, die beantragte Auskunft zu erteilen, auf null i.S. einer Auskunftspflicht reduziert, ist es nicht folgerichtig, bei der richterlichen Überprüfungs kompetenz zwischen der Verpflichtung zur Auskunftserteilung und dem konkreten Auskunftsinhalt zu differenzieren. Dann hat das angerufene FG auch die vorgetragene materielle Rechtsfrage nach den allgemeinen verwaltungsrechtlichen Kategorien zu klären.<sup>86</sup> Die Sorge, dass eine später für die Steuerfestsetzung irrelevante, bloß hypothetische Rechtsfrage die Gerichte belasten könnte, ist angesichts der Gebührenpflicht und des Gerichtskostenrisikos unbegründet. Klagt ein Antragsteller gegen eine Negativauskunft, wird er den unterbreiteten Sachverhalt vielmehr auch tatsächlich verwirklichen wollen. In diesem Fall könnte die sorgfältige Rechts-

prüfung späteren Rechtsstreitigkeiten frühzeitig (und damit gerichtsökonomisch) begegnen.<sup>87</sup> In der Zusammenschau mit der Rechtsfolgenlosigkeit der 6-Monats-Entscheidungsfrist (s. oben unter F.I.) sendet die Rechtsprechung dagegen ein ernüchterndes Signal<sup>88</sup>: Die Finanzbehörde braucht weder bei größeren Verzögerungen noch bei zurückhaltend-oberflächlicher inhaltlicher Bearbeitungsweise negative Rechtsfolgen zu befürchten; selbst die Gebührenpflicht des leer ausgehenden Antragstellers erlischt nicht! Zudem bleibt der Maßstab einer bloßen Vertretbarkeitsprüfung unscharf. Lediglich in den Fällen der unzulässigen Nichtauskunft wird dem Stpfl. ggf. geholfen.

### G. Fazit: Verbliebene Mängel der derzeitigen Regelung

Die verbindliche Auskunft ist ein wichtiges Instrument eines kooperativen Besteuerungsverhältnisses und sogar verfassungsrechtlich fundiert. Insoweit ist die Akzeptanz der verbindlichen Auskunft in der Verwaltungspraxis zu begrüßen. Allerdings zeigen sich nach wie vor gewichtige Mängel in der gesetzlichen Kodifikation:

1. Die Regelung des § 89 Abs. 2-7 AO erweist sich als rudimentär und allenfalls bruchstückhaft. Voraussetzungen der Form, Bindungswirkungen und Korrektur der verbindlichen Auskunft gehören in ein Paragrafengesetz und nicht in eine Rechtsverordnung. Geboten ist ein gesonderter Abschnitt der „kooperativen Handlungsformen“, der die verbindliche Auskunft auf die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung abstimmt und die sog. tatsächliche Verständigung ebenso wie die sog. Advance Pricing Agreements (APA) regelt.
2. Des Weiteren bedarf es einer allgemeinen Regelung einer kostenfreien Anrufungsauskunft, die allen Steuerentrichtungspflichtigen i.S.d. § 43 Satz 2 AO einen Auskunftsanspruch gibt, d.h. nicht nur den Arbeitgebern im Hinblick auf die Lohnsteuer, sondern etwa auch Abzugspflichtigen bei Kapitalertrag-, Bauabzugsteuer oder bei der Abzugsteuer auf ausländische Einkünfte. Dabei bedarf es einer kurzen Auskunftsfrist, nach deren Verstreichen für den antragstellenden Steuerentrichtungspflichtigen eine Haftungsbefreiung als Rechtsfolge eintritt.
3. Die Anrufungsauskunft ist außerdem auf die indirekten Verbrauchsteuern (insbesondere auf die Umsatzsteuer) zu erweitern, weil in diesem Bereich die Unternehmer ebenfalls nur als „Steuereinsammler“ für steuerliche Zwecke des Staates in den Dienst genommen werden.
4. Die Zuständigkeitszersplitterung (Zuständigkeit der örtlichen Finanzämter) birgt die Gefahr einer unterschiedlichen Auskunftspraxis mit divergierenden Entscheidungen sogar in demselben Bundesland. Es bedarf daher zumindest einer Landes-Zentralzuständigkeit, die auf Ebene spezieller Finanzämter, der OFDen oder Landesfinanzämter oder gar der Finanzministerien angesiedelt werden könnte.
5. Die vage Ermessensermächtigung sollte einem klaren Rechtsanspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit engen tatbestandlichen Ausnahmen weichen. Dem hat die Überprüfungsichte im Rechtsschutz zu entsprechen. Um die Relevanz der Entscheidungen für die spätere Steuerfestsetzung zu erhöhen, könnte nach Vorbild des seit dem 1.5.2016 für die verbindliche Zolltarifauskunft geltenden Art. 33 UZK eine beiderseitige Bindung der verbindlichen Auskunft eingeführt werden.
6. An die Versäumung der 6-Monats-Entscheidungsfrist des § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. ist eine echte Rechtsfolge zu knüpfen. Sie könnte in der Fiktion einer Positivauskunft (= Zustimmung zu der im Antrag auf verbindliche Auskunft vertretenen Rechtsauffassung) bestehen.
7. Sowohl in den Fällen der Nichtauskunft als auch in den Fällen der Negativauskunft ist die Gebühr auf einen nach dem konkreten Zeitaufwand der Finanzbehörde bemessenen Kostenersatz zu begrenzen.

### Fußnoten

- \*) Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verf. am 7.11.2016 im 61. Berliner Steuergespräch gehalten hat (s. außerdem in diesem Heft den Beitrag von *Eilers*, FR 2017, 170).
- 1) *Seer*, Stbjb. 2012/13, 557 ff.

- 2) Zum Gebot der Tatbestandsbestimmtheit und -klarheit s. *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 3 AO Rz. 40 m.w.N. (April 2016).
- 3) Zum missverständlichen Dogma von der einzig richtigen Verwaltungsentscheidung s. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 167 ff.
- 4) *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 133 ff.; *Spilker*, StuW 2013, 19 (20).
- 5) BGBl. I 2006, 2098 (2106).
- 6) BFH v. 4.8.1961 - VI 269/60 S , BStBl. III 1961, 562 (564); v. 13.12.1989 - X R 208/87 , BStBl. II 1990, 274 (276); v. 16.7.2002 - IX R 28/98 , BStBl. II 2002, 714 (718).
- 7) BMF, Schr. v. 24.6.1987, BStBl. I 1987, 474; später: BMF, Schr. v. 29.12.2003 - IV A 4 - S 0430 - 7/03 , BStBl. I 2003, 742; dazu *Seer* in FS für Korn, 2005, 707 (713 ff.).
- 8) BGBl. I 2006, 2878 (2902).
- 9) Diese wurde durch das sog. StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 (2139) zur Regelung des § 89 Abs. 3-7 AO erweitert.
- 10) BGBl. I 2016, 1679 (1684).
- 11) Zu den Gesetzesänderungen s. außerdem näher *Thiele*, FR 2016, 947; *Seer*, Steuer&Studium 2016, 601 (603 ff.).
- 12) So bereits die Kritik v. *Seer*, Stbjb. 2012/13, 557 (561 f.).
- 13) Dazu zuletzt *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, Vor § 118 AO Rz. 10 ff. (Oktober 2015); mit Blick auf das Steuerstrafrecht s.a. *Seer*, BB 2015, 214.
- 14) *Jochum*, DStZ 2013, 544 (547); s.a. *Roser* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 30 ff. (September 2016).
- 15) BGBl. I 2007, 2783.
- 16) BGBl. I 2016, 1722 (1724).
- 17) AEAO v. 2.1.2008, BStBl. I 2008, 26 (76 ff.); ersetzt durch AEAO v. 30.1.2014, BStBl. I 2014, 290 (357 ff.), geändert durch BMF v. 5.9.2016 - IV A 3 - S 0062/16/10001 - DOK 2016/0806131 , BStBl. I 2016, 974.
- 18) Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU u. SPD, BT-Drucks. 16/814 (v. 7.3.2006), 23.
- 19) *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 246 , Fn. 2 (August 2016).
- 20) Siehe auch BFH v. 17.9.2015 - III R 49/13 , BFHE 252, 17 - Rz. 69: Wirkung nur zugunsten, nicht zu Lasten des Antragstellers.
- 21) BFH v. 30.4.2009 - VI R 54/07 , BStBl. II 2010, 996 (998).
- 22) Siehe bereits *Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, 1991, 63.
- 23) *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 62; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 110 ff.
- 24) Siehe *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 206 AO Rz. 18 (Mai 2011).
- 25) VO (EU) Nr. 952/13 v. 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Unionszollkodex [UZK]), ABl. EU 2013 Nr. L 269/1.
- 26) BFH v. 29.2.2012 - IX R 11/11 , BStBl. II 2012, 651 Rz. 12.

- 27) *Jochum*, DStZ 2013, 544 (549 f.).
- 28) BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11 , BStBl. II 2012, 651 Rz. 16; *Krumm*, DStR 2011, 2429 (2430 f.); *Seer*, StbJb. 2012/13, 557 (568 f.).
- 29) So auch die übrige Kommentarliteratur: *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar § 89 AO Rz. 237a (August 2016); *Schmitz* in Schwarz/Pahlke, AO, Kommentar, § 89 Rz. 54; *Rätke* in Klein, AO, Kommentar, 13. Aufl. 2016, § 89 Rz. 26.
- 30) Siehe Fn. 7.
- 31) *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 77 ff.; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 238 ff. (August 2016); *Roser* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 89 Rz. 33 f. (September 2016); *Seer*, StbJb. 2012/13, 557 (567 f.); *Spilker*, StuW 2013, 19 (21 f.).
- 32) BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06 , BStBl. I 2006, 594.
- 33) Siehe auch *Roser* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 33 (September 2016).
- 34) *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 705; *Werder/Dannecker*, BB 2011, 2903 (2905); *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 240 (August 2016).
- 35) *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 703 f.; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 78 f.
- 36) *Seer*, StbJb. 2012/13, 557 (568).
- 37) BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001 – DOK 2011/0903665 , BStBl. I 2011, 1314.
- 38) *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 238 (August 2016).
- 39) Dazu im Überblick *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, Vor § 118 Rz. 10 ff. (Oktober 2015).
- 40) Ebenso *Demleitner*, AO-StB 2010, 349 (350).
- 41) BFH v. 18.12.2014 – IV R 22/12 , BStBl. II 2015, 606 Rz. 20 f.
- 42) BFH v. 24.9.2010 – IV B 34/10 , BFH/NV 2011, 241 (243) Rz. 22; v. 12.8.2015 – I R 45/14 , BFHE 251, 119 Rz. 10; zu sog. Inzidentfeststellungen *Demleitner*, AO-StB 2010, 349.
- 43) *Sedemund* in FS für W.Meilicke, 2010, 669 (672 f.); *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 245d -h (August 2016).
- 44) *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 95.
- 45) *Sedemund* in FS für W.Meilicke, 2010, 669 (674).
- 46) Es handelt sich m.E. dann aber um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag, s. *Seer*, DStJG Bd. 36 (2013), 337 (352); dem folgend *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 178a AO Rz. 3 (Januar 2016).
- 47) FG Nürnberg v. 16.6.2015 – 1 K 645/12 , Rz. 75; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 110, 130.
- 48) *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 398 ff., 468 ff.; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 130 f.
- 49) *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 131.
- 50) Siehe BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13 , BFHE 252, 17 Rz. 69.

- 51) Siehe bereits BFH v. 16.3.1983 - IV R 36/79 , BStBl. II 1983, 459 (462); zuletzt FG Nürnberg v. 16.6.2015 - 1 K 645/12 , Rz. 82.
- 52) BFH v. 16.5.2013 - V R 23/12 , BStBl. II 2014, 325 Rz. 19; v. 12.8.2015 - I R 45/14 , BFHE 251, 119 Rz. 17 f.; so bereits zum früheren Recht BFH v. 16.7.2002 - IX R 28/98 , BStBl. II 2002, 714 (719).
- 53) Ebenso nach § 207 Abs. 1 AO für die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung und nach § 38 Abs. 3 VwVfG für die allgemeine Zusicherung.
- 54) *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 728 f.; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 129.
- 55) Siehe *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197.
- 56) *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 135 f.
- 57) *Franke/von Cölln*, BB 2008, 584 (585).
- 58) *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 135 f.; *Bodden*, KÖSDI 2016, 19652 (19661).
- 59) *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 247 (August 2016).
- 60) Siehe etwa FG Sa.-Anh. v. 18.9.2014 - 1 K 1422/11 , rkr., EFG 2015, 790 Rz. 22, zur Investitionszulage.
- 61) Siehe auch BFH v. 2.9.2009 - I R 20/09 , BFH/NV 2010, 391 (392).
- 62) Ebenso FG Nds. v. 22.8.2013 - 16 K 317/12 , DStRE 2015, 674 Rz. 13; *Roser* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 89 Rz. 68 (September 2016).
- 63) BGBl. I 2006, 2878 (2902).
- 64) BR-Drucks. 622/1/06, 32 f.
- 65) BFH v. 30.3.2011 - I R 61/10 , BStBl. II 2011, 536 Rz. 8 f.
- 66) BFH v. 30.3.2011 - I R 61/10 , BStBl. II 2011, 536 Rz. 12 ff.
- 67) Darauf machen *Werder/Dannecker*, BB 2011, 1447, aufmerksam.
- 68) BFH v. 30.3.2011 - I R 61/10 , BStBl. II 2011, 536 Rz. 24; v. 30.3.2011 - I B 136/10 , BFHE 232, 395 (404).
- 69) *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 169 f.
- 70) FG Hess. v. 6.7.2011 - 4 K 3139/09 , EFG 2011, 1938 Rz. 29 m. Anm. *Korte*.
- 71) *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 169; *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749 (754); *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 391 f. (August 2016).
- 72) Nach § 89 Abs. 7 Satz 2 AO bildet die Rücknahme einen Gebührenermäßigungsgrund; s.a. AEAO zu § 89 Nr. 4.5.2.
- 73) Siehe *Rätke* in Klein, AO-Kommentar, 13. Aufl. 2016, § 89 Rz. 75; *Roser* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 94.3 (September 2016); angedeutet auch vom BFH v. 5.2.2014 - I R 34/12 , BFH/NV 2014, 1014 - Rz. 18.
- 74) Dagegen mit Recht *Borggreve*, AO-StB 2008, 272; *Blömer*, DStR 2008, 1866 (1867); *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 176 f.

- 75) *Seer/Hardeck*, Stuw 2016, 366 (368 f.); krit. bereits *Blömer*, DStR 2008, 1866 (1867)); a.A. *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 177 f.; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 325c (August 2016).
- 76) BFH v. 9.3.2016 – I R 66/14 , BStBl. II 2016, 706 Rz. 12.
- 77) FG Köln v. 28.10.2014 – 8 K 731/12 , EFG 2015, 530 m. Anm. *Wagner*; zust. auch *Werder/Dannecker*, BB 2015, 1687 (1692); dazu auch *Thiele*, FR 2016, 947 (948 f.).
- 78) BT-Drucks. 18/8434, 109.
- 79) Ebenfalls krit. *Brühl/Süß*, DStR 2016, 2617 (2622 f.).
- 80) BStBl. I 2016, 974.
- 81) So ausdrücklich die Gesetzesbegründung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, s. BT-Drucks. 18/8434, 109; dazu krit. *Seer*, Steuer&Studium 2016, 601 (604); *Brühl/Süß*, DStR 2016, 2617 (2621); *Thiele*, FR 2016, 947 (951); *Roser* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 56.1 ff. (September 2016).
- 82) BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11 , BStBl. II 2012, 651 Rz. 15 ff.; v. 5.2.2014 – I R 34/12 , BFH/NV 2014, 1014 Rz. 14; v. 27.2.2014 – VI R 23/13 , BStBl. II 2014, 894 Rz. 12 f. [zu § 42e EStG]; v. 5.6.2014 – VI R 90/13 , BStBl. II 2015, 48 Rz. 15 f. [zu § 15 IV 5. VermBG]; v. 14.7.2015 – VIII R 72/13 , Rz. 26 f.
- 83) BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11 , BStBl. II 2012, 651 Rz. 16.
- 84) *Werder/Dannecker*, BB 2014, 926 (930); *Golombek*, BB 2015, 1946 (1951).
- 85) So aber offenbar *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 313 (August 2016).
- 86) *Ausf. Krumm*, DStR 2011, 2429 (2430 ff.).
- 87) Ebenfalls krit. *Rätke* in Klein, AO-Kommentar, 13. Aufl. 2016, § 89 Rz. 27.
- 88) Krit. auch *Roser* in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 75.1 (September 2016).