

Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften

Professor Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität, Bochum

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">A. Freiheitsgrundrechtlich fundierte Steuerplanungssicherheit durch verbindliche AuskunftB. Rechtsentwicklung und -natur der verbindlichen Auskunft<ul style="list-style-type: none">I. Rechtslage der AO 1977II. Selbstbindung der Verwaltung durch Auskunftserlasse vom 24.6.1987 und 29.12.2003III. Kodifikation der verbindlichen Auskunft im § 89 Abs. 2 ff. AOIV. Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft als begünstigender VerwaltungsaktC. Anforderungen an den Antrag auf Erteilung der verbindlichen AuskunftD. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung<ul style="list-style-type: none">I. Zuständigkeit der örtlichen FinanzämterII. Entschließungsermessen der FinanzbehördenIII. Kein Auswahlermessen der Finanzbehörde | <ul style="list-style-type: none">E. Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft<ul style="list-style-type: none">I. Umfang der SelbstbindungII. Korrektur der verbindlichen AuskunftF. Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft<ul style="list-style-type: none">I. Rechtfertigung der Gebührenpflicht als solcheII. Unzulässigkeit der Wertgebühr bei abgelehnten Anträgen und NegativauskünftenIII. Unzulässigkeit der Gebühr beim QuellensteuereinbehaltIV. Gebührenbegrenzung bei inhaltlich zusammenhängenden AnträgenG. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren<ul style="list-style-type: none">I. Rechtsschutz gegen die Ablehnung des Antrages aus formalen GründenII. Rechtsschutz gegen eine materielle NegativauskunftH. Fazit und Mängelliste zur derzeitigen Regelung |
|---|--|

A. Freiheitsgrundrechtlich fundierte Steuerplanungssicherheit durch verbindliche Auskunft

Ein qualifizierter Berater kann sich nicht – wie ein Finanzrichter oder Finanzbeamter – darauf beschränken, ex post bereits verwirklichte Sachverhalte steuerrechtlich zu würdigen. Vielmehr macht es ihn aus,

dass er bereits *ex ante* bei der Sachverhaltsgestaltung die wirtschaftlichen, rechtlichen und insbesondere steuerlichen Folgen abschätzt und dem Mandanten gestaltende Planungshilfe leistet. 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 Auslegungs- und Bewertungsrisiko. Umso unsicherer dabei die Rechtsanwendung ist, 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. Dabei geht es nicht etwa darum, die Grenzen der Steuergestaltung in dem schmalen Bereich zwischen Steuergestaltung, -umgehung und -hinterziehung eindimensional mit dem Ziel der Steuerminimierung extensiv auszutesten. Diese Art von Steuerberatung birgt sowohl für den Mandanten als auch für den Berater zu hohe Risiken. Vielmehr wollen Steuerberater und Steuerpflichtige die erwerbswirtschaftlichen Dispositionen so absichern, dass die damit verbundene Steuerbelastung nicht nur einfach minimiert, sondern vor allem auch zu einer *planbaren Kalkulationsgröße* wird.

Dieses Anliegen ist nicht nur legitim, sondern besitzt eine grundrechtliche Dimension. Die von der Besteuerung tangierten Grundrechte der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) sichern die Handlungsfreiheit des sich erwerbswirtschaftlich betätigenden Steuerpflichtigen auf vermögensrechtlichem Gebiet als Ausdruck seiner eigenverantwortlichen Lebensgestaltung¹. Um diese Handlungsfreiheit auch tatsächlich entfalten zu können, bedarf der Steuerpflichtige einer gewissen Planungs- und Entscheidungssicherheit. Je höher sich die steuerliche Belastung für den Einzelnen entwickelt, um so mehr wird die Steuer zum Planungsfaktor und um so mehr bedarf der Betroffene des Dispositionsschutzes, um seine Freiheitsgrundrechte auszuüben². Kalkulationen und Investitionsentscheidungen des Steuerpflichtigen hängen aufgrund des hohen Steuerbelastungsniveaus wesentlich von den steuerlichen Parametern ab³. Er besitzt daher ein erhebliches Interesse daran, dass die Finanzbehörde die seiner Planung zu-

1 *Kirchhof*, VVDStRL Bd. 39 (1981), 213, 236, 375 f.; *Seer*, DStJG Bd. 23 (2000), S. 87, 90 ff.

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

3 Eindringlich bereits *Rose*, StbJb. 1987/88, S. 361, 365 ff.; *Tipke* in FS *Rose*, 1991, S. 91, 100 ff.

grunde liegende Rechtsauffassung billigt, weil bis zur späteren Überprüfung fast immer Jahre, oft sogar mehr als ein Jahrzehnt vergehen können⁴. 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, wie viel er von seinem erwirtschafteten Einkommen investieren, sparen oder für den privaten Verbrauch verwenden kann. Kontinuität wird so wichtiger als das Beharren auf zwar durchaus vertretbare, aber zweifelhafte Rechtsauffassungen. Im Planungsstadium lässt sich noch korrigieren; ist die Gestaltung erst einmal ins Werk gesetzt, dann kann ihre spätere Nichtanerkennung verheerende Folgen haben. Ein erwerbsorientierter Dispositionsschutz kompensiert deshalb in einem gewissen Maße die durch die Besteuerung verursachte fühlbare Freiheitsbeschränkung⁵. Vermögen weder das Gesetz noch die konkretisierenden Präjudizien der Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen eine gesicherte Vertrauensgrundlage zu bieten⁶, bedürfen seine erwerbsrelevanten Dispositionen bereits in deren Vorfeld einer prospektiven Absicherung. 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 Steuerbescheides) verschafft⁷.

B. Rechtsentwicklung und -natur der verbindlichen Auskunft

I. Rechtslage der AO 1977

Ohne als solche kodifiziert zu sein, war die verbindliche Auskunft bereits unter Geltung der Reichsabgabenordnung bekannt⁸. Die verbindliche Auskunft ist ein Fall der *Zusage*, die rechtsdogmatisch auf dem 44. Deutschen Juristentag 1962 zutreffend als *verwaltungsrechtliche Willenserklärung* im Sinne der *Selbstverpflichtung zu einem bestimm-*

4 Flick in FS Offerhaus, 1999, S. 849, 853.

5 Seer (Fn. 2), 311.

6 Zur zunehmenden Steuerungsschwäche der Steuergesetze s. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 300 ff., 408 ff.

7 Hey (Fn. 2), 695 f.

8 Pars pro toto aus der Judikatur das Grundsatzurteil des BFH v. 4.8.1961 – VI 269/60 S, BStBl. III 1961, 562, 564; aus der Literatur: Tipke, StuW 1962, 697, 699 ff.; Monreal, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, 1967, 126 ff.

ten künftigen Verhalten qualifiziert worden ist⁹. Die Abgabenordnung 1977 hatte die Zusage in §§ 204–207 wenigstens für den Teilbereich der Außenprüfung kodifiziert und sie dort „verbindliche Zusage“ genannt. Bei dieser Begrifflichkeit handelt es sich um einen (unschädlichen) Pleonasmus, weil dem Rechtsinstitut der Zusage – wie bereits *Adolf Schüle* herausgearbeitet hat¹⁰ – die Verbindlichkeit bereits immanent ist¹¹. Zwar spielte die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung nur eine untergeordnete Rolle. Ihre Relevanz erhielten die §§ 204–207 AO aber vor allem durch ihre Pilotfunktion für die gesetzlich in der AO 1977 nicht geregelte sog. „verbindliche Auskunft“ (allgemeine Zusage)¹². Denn der Gesetzgeber hatte mit §§ 204 ff. AO nur einen Teilkomplex geregelt, ohne die Entwicklung von Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Wissenschaft im Übrigen behindern zu wollen¹³. Der Versuch einer umfassenden Regelung der allgemeinen Zusage/verbindlichen Auskunft durch Ergänzung des § 204 AO scheiterte nicht etwa an der Ablehnung des Rechtsinstituts, sondern an praktischen Bedenken der Finanzverwaltung, bei Anerkennung eines allgemeinen Auskunftsanspruchs künftig mit einer Vielzahl von Zusagebegehren konfrontiert zu werden¹⁴. Das Gesetz enthielt somit eine *bewusste (offene) Regelungslücke*, die Raum für Rechtsfortbildung ließ und im Weg einer Gesamtanalogie durch Anwendung der Essentialia der §§ 38 VwVfG, 204–207 AO geschlossen werden konnte¹⁵.

II. Selbstbindung der Verwaltung durch Auskunftserlasse vom 24.6.1987 und 29.12.2003

Dieses der Rechtsfortbildung anheimgestellte „Blankogebiet“ füllte die Finanzverwaltung durch den im BMF-Schreiben v. 24.6.1987¹⁶ bundeseinheitlichen Verwaltungserlass aus und regelte dort außerhalb des Gesetzes die sog. verbindliche Auskunft. Diesen Auskunftserlass hat später das BMF-Schreiben v. 29.12.2003¹⁷ ersetzt, ohne allerdings rechtsdog-

9 Beschluss des 44. DJT (1962), Bd. II, Abteilung D, S. 106 unter C.1; *Zeidler*, Bd. I, Gutachten, S. 41.

10 Plastisch *Schüle*, *VerwArch.* Bd. 39 (1934), 1, 27: „Die Zusage trägt ihre verpflichtende Wirkung schon in sich und sozusagen auf der Stirn“.

11 So bereits klarsichtig *Tipke*, *StuW* 1962, 697, 701 f.

12 Eingehend v. *Bomhard*, *Auskunft und Zusage im Steuerrecht*, 1988, 151 ff.; *Mayer*, *Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977*, 1991, 151 ff.

13 So ausdrücklich *Reg.Begr.* zum Entwurf einer AO 1974, BT-Drucks. VI/1982, 95; Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 7/4292, 35.

14 *Kaligin*, *DStZ* 1988, 367.

15 *Seer* (Fn. 2), 140; *Hey* (Fn. 2), 716 f.

16 *BStBl.* I 1987, 474.

17 *BStBl.* I 2003, 742.

matisch wesentliche Änderungen vorzunehmen. Die BMF-Schreiben entnahmen im Einklang mit dem Bundesfinanzhof die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft keiner verwaltungsrechtlichen Willenserklärung, sondern dem unbestimmten Rechtsprinzip von *Treu und Glauben*¹⁸. Dies widersprach aber der Konzeption des § 204 AO, der zur Bindungswirkung der verbindlichen Zusage keine besondere wirtschaftliche Disposition, sondern nur die Darlegung eines Dispositionsinteresses fordert, wovon nicht deren Wirksamkeit, sondern allenfalls deren Rechtmäßigkeit abhängt. Wie ich an anderer Stelle zum früheren Recht dargelegt habe¹⁹, vermengte der Treu und Glauben-Ansatz Wirksamkeitsvoraussetzungen mit Überlegungen, die erst bei der Korrektur von Zusagen von Bedeutung sind²⁰.

Die Auskunftserlasse stellten die Erteilung der verbindlichen Auskunft in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzbehörde. Indem sie aber einen qualifizierten zu begründenden schriftlichen Antrag forderten und ganz bestimmte Ablehnungsgründe aufführten, gaben sie zu erkennen, dass in den von letzteren nicht erfassten Fällen auf einen ordnungsgemäßen Antrag hin im Regelfall die Zusage zu erteilen war. Nach h.M.²¹ reduzierte sich das *finanzbehördliche Ermessen auf Null* i. S. eines Rechtsanspruchs auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, wenn dem freiheitsgrundrechtlichen Dispositionsinteresse (= Zusageinteresse) kein einzelfallbezogenes, konkretes Verwaltungsinteresse entgegen stand.

III. Kodifikation der verbindlichen Auskunft im § 89 Abs. 2 ff. AO

Die verbindliche Auskunft ist schließlich durch das Föderalismusreform-BegleitG v. 5.9.2006²² in die Abgabenordnung (§ 89 Abs. 2 AO) eingefügt worden. § 89 Abs. 2 AO enthält allerdings nur eine rudimentäre, bruchstückhafte Regelung, die keine Aussage zu Form, Inhalt, Antragsvoraussetzungen und Reichweite der Bindungswirkung der Auskunft trifft, sondern diese Regelung einer Rechtsverordnung überlässt (§ 89 Abs. 2 Satz 4 AO). Es fehlt damit der AO weiterhin an einem Gesamtkonzept, das §§ 89, 178a, 204–207 AO, die Lohnsteuer-Anrufungsaus-

18 Aus der Rspr.: BFH, Urt. v. 4.8.1961 – VI 269/60 S, BStBl. III 1961, 562, 564; BFH, Urt. v. 13.12.1989 – X R 208/87, BStBl. II 1990, 274, 276; BFH, Urt. v. 16.7.2002 – IX R 28/98, BStBl. II 2002, 714, 718.

19 Seer in FS Korn, 2005, S. 707, 711 f.

20 Blumers, Länderbericht, 53. IFA-Kongress (Eilat), Vol. 84b, 1999, 383, 391.

21 S. OFD Koblenz, Verf. v. 13.3.1995 – StEK AO 1977 § 204 Nr. 11; Schuhmann, DStZ 1992, 231, 232; Dalichau, Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung, 2003, 214 f.; Burchert, INF 2004, 178, 179; Seer in FS Korn, 2005, S. 707, 713 f.

22 BGBl. I 2006, 2098 (2106).

kunft (§ 42e EStG) und die sog. tatsächliche Verständigung²³ in einem abgestimmten *Abschnitt der kooperativen Handlungsformen* einbindet²⁴. Das hinterlassene Blankett füllt stattdessen nun die Steuerauskunftsverordnung (StAusKV) vom 30.11.2007²⁵. Der Gesetzgeber hat seinen Gestaltungsauftrag damit „denkfaul“ auf die Exekutive delegiert. Besonders deutlich wird das in der Gesetzesbegründung, die für die essentielle Bindungswirkung der „verbindlichen Auskunft“ schlicht auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben verweist²⁶.

Dieser Regelungsverzicht steht im Missverhältnis zur Regelungsintensität der wenig später durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2007 v. 13.12.2006²⁷ nachgeschobenen und jüngst durch das Steuervereinfachungsgesetz (St VereinfG) 2011 v. 1.11.2011²⁸ schon wieder modifizierten Gebührenregelung des § 89 Abs. 3 ff. AO (dazu unten F.). Ordnet das Gesetz für eine Leistung der Finanzbehörde einen Verwaltungspreis (Gebühr) an, sollte es dem Gebührenschuldner auch sagen, welche Art und Qualität von Leistung (Dispositionsschutz) er dafür erhält²⁹.

IV. Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft als begünstigender Verwaltungsakt

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. Der Anwendungserlass zur AO vom 2.1.2008 führt erläuternd dazu aus, dass die verbindliche Auskunft i. S. des § 89 Abs. 2 AO (in Abweichung zur früheren „verbindlichen Auskunft“) ein *Verwaltungsakt* sei³⁰. *Hartmut 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 binde³¹. Dem ist nicht zu folgen. Viel-

23 Sie wird derzeit für die Verwaltungspraxis *extra legem* durch das BMF, Schr. v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831, geregelt; dazu eingehend *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Vor § 118 AO Tz. 10 ff. (Oktober 2010).

24 Ebenfalls kritisch *Birk* in *FS Pöllath*, 2008, S. 161, 166; *Pelka*, Symposium *Pelka*, 2010, 95, 115 f.

25 BGBl. I 2007, 2783.

26 Gesetzentwurf der CDU/CSU u. SPD des Föderalismusreform-Begleitgesetzes v. 7.3.2006, BT-Drucks. 16/814, 23.

27 BGBl. I 2006, 2878 (2902).

28 BGBl. I 2011, 2131 (2139).

29 Bereits kritisch *Seer*, Symposium *Pelka*, 2010, 33, 42.

30 BStBl. I 2008, 26 (79), Tz. 3.5.5, Satz 1.

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

mehr vermag die Finanzbehörde durch eine verbindliche Auskunft nur sich selbst, nicht aber zugleich auch den Adressaten zu binden (*Selbstbindung ohne Fremdbindung*)³². Die verbindliche Auskunft enthält eine den Adressaten ausschließlich begünstigende Regelung und räumt diesem einen *aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch*³³ ein. Die verbindliche Auskunft lässt sich damit als begünstigender Verwaltungsakt einordnen³⁴. Nach der von *Hartmut Söhn* vertretenen Auffassung würde die verbindliche Auskunft zu einer Art (aufschiebend bedingten) Vorbescheid. Die verbindliche Auskunft ist aber von einer (Teil)-Endentscheidung zu unterscheiden; sie ist im Steuerrecht auch *kein Grundlagenoder „Teilsteuerbescheid“*. Eine zweiseitige Bindung der verbindlichen Auskunft entspricht auch nicht dem Willen des parlamentarischen Gesetzgebers. Dieser hat sich über die Rechtsqualität der verbindlichen Auskunft wenig Gedanken gemacht und wollte insoweit offenbar nichts Grundlegendes ändern. Nach dem bisherigen (allgemeinen) dogmatischen Verständnis bindet eine Zusage den Adressaten gerade nicht. Vielmehr kann der Adressat jederzeit eine von der Zusage abweichende Behandlung des Sachverhalts geltend machen³⁵. Er erhält in Gestalt der Zusage *eine Art Option*, die er nutzen kann, an die er aber nicht gebunden ist³⁶. Obwohl der Wortlaut des § 206 Abs. 1 AO („Die verbindliche Zusage ist für die Besteuerung bindend, wenn ...“) auch bei der verbindlichen Zusage auf eine beiderseitige Bindung hindeuten könnte, wurde und wird für diese nur eine einseitige Bindung der FinBeh. angenommen³⁷. Warum die verbindliche Auskunft aufgrund der deckungsgleichen Formulierung des § 2 I 1 StAuskV nun plötzlich eine weitergehende, zweiseitige Bindungswirkung besitzen soll, leuchtet nicht ein.

C. Anforderungen an den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft

Die verbindliche Auskunft ist nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO ebenso wie die verbindliche Zusage i.S. des § 204 AO antragsabhängig. Es bedarf eines schriftlichen Antrages mit den in § 1 Abs. 1 Nrn. 1–7 StAuskV genannten Angaben, die im Wesentlichen den Anforderungen des frühe-

32 S. näher *Seer* (Fn. 2), 61 f.; *Hey* (Fn. 2), 718.

33 So *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, 2010, 110 f.

34 So auch BFH, Urt. v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996, 998 f.; BFH, Urt. v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, 652 f.; s.a. FG Köln, Urt. v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421, 1422 – Rev. I R 34/12.

35 So bereits klarsichtig *Mayer* (Fn. 12), 1991, 63.

36 *Seer* (Fn. 2), 62; ebenso *Horst* (Fn. 33), 110 ff.

37 S. *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 206 AO, Tz. 18 (Mai 2011); § 89 AO, Tz. 29 (Januar 2012).

ren Auskunftserlasses (siehe oben B.II.) entsprechen. Unter den Voraussetzungen des § 87a Abs. 3 AO kann der Antrag auch elektronisch gestellt werden. Der Sachverhalt ist so umfassend darzustellen, dass das Finanzamt grundsätzlich keine eigenen Ermittlungen anzustellen hat³⁸. Die Sachverhaltsschilderung ist *mit höchster Akribie* zu fertigen³⁹. Denn von der Genauigkeit des Sachverhalts kann die Bindungswirkung der Auskunft abhängen⁴⁰. Erscheint der geschilderte Sachverhalt als unvollständig, hat das Finanzamt dem Antragsteller jedoch zunächst Gelegenheit zu geben, fehlende/unvollständige Angaben nachzuholen/zu ergänzen⁴¹. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO beschränkt den Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft auf *noch nicht verwirklichte Sachverhalte*⁴². Dem entspricht die bereits bisher vertretene Vorstellung, dass der Stpfl. für bereits abgeschlossene Sachverhalte keine Dispositionen mehr treffen könne. Diese zunächst kategorisch wirkende Einschränkung hat das BMF zutreffend für *Dauersachverhalte* gelockert⁴³. Ein besonderes Dispositionsinteresse an der Klärung von rechtlichen Ungewissheiten (sog. *Norminterpretationsrisiko*)⁴⁴ besitzt der Steuerpflichtige insbesondere hinsichtlich *Sachverhalten mit Dauerwirkung*, d.h. die in die Zukunft fortwirken, und *Sachverhalten mit Dauerwiederkehr*, d.h. die sich ständig wiederholen⁴⁵.

Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft setzt nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO ein *besonderes Dispositionsinteresse* des Antragstellers voraus. Diese ebenfalls in § 204 AO ausdrücklich genannte Voraussetzung ergibt sich daraus, dass die Erteilung von Zusagen nicht der Normalfall finanzbehördlichen Handelns ist und die Zusage dem Dispositionsschutz dient. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO spricht von einem „besonderes Interesse, das im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen besteht“. Die Anforderungen an das Ausmaß der steuerlichen Auswirkungen dürfen nicht überspannt werden. Eine quantitative Bagatellgrenze wird sich aufgrund der sehr unterschiedlichen individuellen

38 AEAO, Tz. 3.5.1.

39 Darauf macht richtigerweise *Birk* in FS Pöllath, 2008, S. 161, 163 f., aufmerksam.

40 *Burchert*, INF 2004, 178, 181.

41 AEAO, Tz. 3.5.1.

42 Dagegen soll sich die sog. tatsächliche Verständigung grundsätzlich auf bereits abgeschlossene Sachverhalte beziehen, s. BFH, Urt. v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124, 125.

43 AEAO, a. a. O., Tz. 3.5.3.

44 *Horst* (Fn. 33), 11 ff., 53 f.

45 *Seer* (Fn. 2), 216, 312 f.; *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO, Tz. 230 (November 2008); *Horst* (Fn. 33), 60 ff.

steuerlichen Verhältnisse kaum formulieren lassen⁴⁶. Es gilt ein *individueller Maßstab*. Wenn die steuerliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen so erheblich ist, dass er hiervon seine Disposition abhängig macht, ist sein Dispositionsinteresse zu bejahen⁴⁷. Allgemein ist es zu bejahen, wenn von der beantragten Auskunft wirtschaftliche Dispositionen des Steuerpflichtigen abhängig sind und in rechtlicher Hinsicht Unsicherheit besteht, die eine Vorabfestlegung durch die Finanzbehörde rechtfertigt. Angesichts seines *zivilrechtlichen Haftungsrisikos*⁴⁸ ist es für den steuerlichen Berater geboten, in solchen Fällen zum Schutz des Mandanten die Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu beantragen.

Antragsbefugt ist der Steuerpflichtige. In den Fällen einheitlicher Feststellungen i.S. des § 179 II 2 AO (z.B. bei Personengesellschaften hinsichtlich der erzielten Einkünfte) können nur alle Beteiligten zusammen eine verbindliche Auskunft (möglichst unter Bestellung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten) beantragen (§ 1 Abs. 2 StAuskV). Dadurch sollen widersprüchliche Anträge und Entscheidungen vermieden werden. Existiert eine (ggf. zukünftig steuerpflichtige) Kapital-/Personengesellschaft oder selbständige Vermögensmasse (z.B. Stiftung) noch nicht, kann bei berechtigtem Interesse auch ein Dritter (z.B. Gesellschafter, Stifter) Antragsteller sein (§ 1 Abs. 3 StAuskV)⁴⁹. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, fordert der Anwendungserlass zur AO darüber hinaus eine (voraussichtliche) Mindestbeteiligung der Antragsteller von (insgesamt) mind. 50 %, um die Wirkung der Auskunft auf die spätere Kapitalgesellschaft zu erstrecken⁵⁰. § 1 Abs. 3 StAuskV ist *lex specialis*, so dass der Antrag nicht von allen künftigen Gesellschaftern gemeinsam gestellt werden muss⁵¹. In Übertragungs-/Umwandlungsfällen ist jeder abgebende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig antragsbefugt⁵². Da die jeweilige Auskunft nur im einzelnen Steuerrechtsverhältnis bindet, besteht ein Bedürfnis nach Einbeziehung aller am Umwandlungs-/Transaktionsakt Beteiligten und den jeweils zuständigen Finanzbehörden⁵³.

46 S. *Roser* in Beermann/Gosch, Steuerliches Verfahrensrecht, § 89 AO, Rz. 35 (November 2011); a. A. *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO, Rz. 202 (November 2008).

47 *Horst* (Fn. 33), 69.

48 Die Rechtsprechung vertritt einen strengen Maßstab, s. BGH, Urt. v. 8.2.2007 – IX ZR 188/05, BB 2007, 905 m. Anm. *Schultz*; *Ruppert*, DStR 2007, 1099; BGH, Urt. v. 15.11.2007 – IX ZR 34/04, DStR 2008, 321 m. Anm. *Waclawik*.

49 Zu den einzelnen Gründungsfällen s. *Horst* (Fn. 33), 43 ff.

50 AEAO, Tz. 3.2.3.

51 AEAO, Tz. 3.2.4.

52 *Misera/Baum*, Ubg. 2008, 221, 223; *Horst* (Fn. 33), 47.

53 Zu den einzelnen Problemen ausf. *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg. 2009, 197 ff.

D. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung

I. Zuständigkeit der örtlichen Finanzämter

Nach § 89 Abs. 2 AO ist das für die spätere Sachentscheidung sachlich und örtlich zuständige Finanzamt als untere Verwaltungsbehörde auch für die verbindliche Auskunft zuständig. Dies folgt aus dem *Annexcharakter* der verbindlichen Auskunft bzw. Zusage. Allgemein richtet sich die Zuständigkeit zur Erteilung einer Zusage nach der *Regelungsbefugnis über die Endentscheidung*⁵⁴. Sind mehrere Steuerarten betroffen und mehrere Finanzämter zuständig, sollen sie möglichst eine *Zuständigkeitsvereinbarung* i.S. des § 27 AO treffen⁵⁵, die der Zustimmung des Antragstellers unterliegt. Sie bietet sich vor allem bei ungeklärten Rechtsfragen in Umwandlungs- und Transaktionsfällen an. Derzeit ist noch ungeklärt, welches das in Umwandlungsfällen für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständige Finanzamt ist⁵⁶. Zur Vermeidung eines formellen Fehlers bei der Antragstellung wird in der Praxis die verbindliche Auskunft bei jedem möglicherweise zuständigen Finanzamt beantragt. Die Gefahr widersprüchlicher Auskünfte durch unterschiedliche Finanzämter liegt hier aber auf der Hand. Zudem entsteht doppelter Verwaltungsaufwand. Deshalb sollte die Zuständigkeit auf eine Finanzbehörde verlagert oder zumindest eine Abstimmungspflicht zwischen den zuständigen Finanzbehörden angeordnet werden. Die derzeitige eigenständige Beurteilung jedes abgebenden, übernehmenden oder entstehenden Rechtsträgers führt zudem auf vermeidbare Weise zu einer mehrfachen Gebührenbelastung (siehe unten F.IV.). Ausländischen Vorbildern folgend könnte de lege ferenda die Zusageerteilung auf Ebene des Ministeriums oder der OFD/BFD zentralisiert werden⁵⁷.

II. Entschließungsermessen der Finanzbehörden

§ 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 Rechtsfolgeermes-

54 S. näher Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Tz. 34 (Januar 2012), § 204 Tz. 3 (Mai 2011).

55 So AEAO, Tz. 3.3.2.3.

56 Zu den einzelnen Fallgruppen s. *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg. 2009, 197 ff.

57 Ebenso *Hahn*, DStZ 2003, 69, 73 f.; zur Rechtslage im Ausland s. die Ländervergleiche des *IFA-Kongresses* 1999, Vol. 84b, 111 ff.; *Romano*, *Advance Tax Rulings and Principles of Law – Towards a European Tax Rulings System?*, 2002, 240 ff., 470 f. (Rechtsvergleich zwischen den EU-Staaten und den USA).

sen an einen unbestimmten Rechtsbegriff („besonderes steuerliches Interesse“) knüpft⁵⁸. Das Gesetz setzt damit die bisherige Rechtslage fort, wonach keine Pflicht zur Erteilung von verbindlichen Auskünften bestand. Hat der Steuerpflichtige sein freiheitsgrundrechtlich fundiertes Dispositionsinteresse (= Zusageinteresse) 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 grundsätzlich auf null im Sinne eines *Rechtsanspruchs auf Erteilung einer Auskunft*⁵⁹. Wenn der Anwendungserlass einen qualifiziert zu begründenden schriftlichen Antrag fordert und bestimmte Ablehnungsgründe aufführt⁶⁰, gibt er zu erkennen, dass in den von letzteren nicht erfassten Fällen auf einen ordnungsgemäßen Antrag hin *im Regelfall* die verbindliche Auskunft zu erteilen ist⁶¹. Zumindest besteht ein Auskunftsanspruch dann, wenn die Finanzbehörde keinen triftigen Grund für die Ablehnung der verbindlichen Auskunft zu nennen vermag.

Nach dem Anwendungserlass soll der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft generell abzulehnen sein, wenn die *Erzielung eines Steuervorteils* im Vordergrund steht. Als Beispiele nennt der Erlass – ebenso wie die vorhergehenden Auskunftserlasse – die Prüfung von Steuersparmodellen, die Feststellung der Grenzpunkte für einen Gestaltungsmissbrauch oder für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters⁶². Der Ausschlussstatbestand des im Vordergrund stehenden Steuervorteils muss jedoch eng verstanden werden. Das Ausnutzen von Steuervorteilen kann nicht einfach dem Missbrauch gleichgestellt werden⁶³. Bei wirtschaftlichen Gestaltungen geht es immer auch um die steuerliche Vor-(Nach-)teilhaftigkeit der Alternativen. Deshalb ist der Antrag stets in seiner Gesamtheit zu würdigen und zu bewerten, wobei in die Beurteilung durchaus einfließen kann, ob der Antragsteller ein seit Jahren kooperativer Steuerpflichtiger ist oder sich bisher als unzuverlässig gezeigt hat⁶⁴. Darüber hinaus geht der Katalog zusageunfähiger Beispiele deutlich zu weit. Er klammert gerade das in der Praxis so bedeutsame *Ungewissheitspotential verdeckter Gewinnausschüttungen*

58 Birk, NJW 07, 1325, 1326; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO, Rz. 236 (November 2008).

59 Ebenso Bruschte, DStZ 2007, 267, 268; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO, Rz. 237 (November 2008); Horst (Fn. 33), 79 f.

60 AEAO, Tz. 3.4 u. Tz. 3.5.4.

61 So bereits zum früheren Recht Dalichau (Fn. 21), 214 f.; Burchert, INF 2004, 178, 179; Seer in FS Korn, 2005, S. 707, 713.

62 AEAO, Tz. 3.5.4, Satz 1.

63 Hey (Fn. 2), 705.

64 Burchert, INF 2004, 178, 180 f.

und verdeckter Einlagen (Maßstab des „ordentlichen Geschäftsleiters“) vom Dispositionsschutz aus. Es ist bedauerlich, dass das BMF der gebetsmühlenhaften Kritik⁶⁵ kein Gehör schenkt. In den genannten Fällen geht es nicht darum, „Steuersparmodelle“ auszuloten, sondern legitimerweise freiheitswahrende Planungssicherheit (dazu oben A.) zu gewinnen. Dass diese Einschränkung zumindest nach neuem Recht unhaltbar geworden ist, zeigt insb. § 178a AO, der die Erteilung verbindlicher Auskünfte zu Verrechnungspreisgestaltungen im internationalen Konzernverbund (sog. *Advance Pricing Agreement* – APA) als eine zulässige finanzbehördliche Leistung voraussetzt⁶⁶ und sogar gebührenpflichtig macht.

Des Weiteren versagt der Anwendungserlass (ebenfalls in Übereinstimmung mit den Auskunftserlassen) die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, wenn zu dem Rechtsproblem in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist⁶⁷. Auch diese Einschränkungen überzeugen nicht. In den genannten Fällen besteht ein Zustand gesteigerter Rechtsunsicherheit, so dass der Steuerpflichtige sogar ein besonderes Zusageinteresse besitzt⁶⁸. Das Finanzamt darf dem Antragsteller die bevorstehende Klärung der Rechtsfrage deshalb nur dann entgegenhalten, wenn es ihm zuzumuten ist, seine schutzwürdigen Dispositionen bis dahin aufzuschieben.

III. Kein Auswahlermessen der Finanzbehörde

Das FG München hatte in seinem Urteil vom 8.2.2011 der Finanzbehörde nicht nur ein Entschließungsermessen hinsichtlich des „Ob“ einer Auskunftserteilung, sondern sich daran anschließend auch ein Auswahlermessen hinsichtlich des „Wie“ der Auskunft eingeräumt⁶⁹. Dem ist der Bundesfinanzhof als Revisionsinstanz richtigerweise nicht gefolgt⁷⁰. Auch wenn es bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe aus der Ex-ante-Perspektive der Finanzbehörde nicht immer nur eine einzig richtige Entscheidung gibt⁷¹, bedeutet dies nicht, dass die Finanz-

65 Raupach, StuW 1997, 188, 189; Flick in FS Offerhaus, 1999, S. 849, 853 f.; Blumers, 53. IFA-Kongress 1999, Vol. 84b, 383, 388 f.; Seer in FS Korn, 2005, S. 707, 714.

66 BMF, Schr. v. 5.10.2006, BStBl. I 2006, 594.

67 AEAO, Tz. 3.5.4, Satz 2.

68 Hey (Fn. 2), 703 f.

69 FG München, Urt. v. 8.2.2011 – 13 K 2769/10, EFG 2011, 1034, 1035.

70 BFH, Urt. v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, 653.

71 Zum Dogma von der einzig richtigen Entscheidung s. Seer (Fn. 2), 213; im Zusammenhang mit der verbindlichen Auskunft s. Krumm, DStR 2011, 2429, 2431.

behörde als Amtswalter mehrere rechtliche Entscheidungsoptionen besitzt. Vielmehr muss sie sich bei der Beurteilung der materiellen Rechtsfrage zu *einer* als von ihr als „einzig richtig“ erkannten Entscheidung durchringen⁷².

E. Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft

I. Umfang der Selbstbindung

Die verbindliche Auskunft gibt dem Empfänger (und nur diesem) einen gegen die Verwaltung gerichteten Erfüllungsanspruch. Der Verwaltungsakt der verbindlichen Auskunft bildet für den nachfolgenden Verwaltungsakt (Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid) insoweit einen *Rechtsgrund*⁷³. 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 *zusagewidriger* Steuerverwaltungsakt ist zugleich *rechtswidrig*, wenn der Begünstigte von seinem Optionsrecht Gebrauch macht⁷⁴. Rechtsprechung und Verwaltung nahmen dies für bis zum 11.9.2006 erteilte verbindliche Auskünfte entgegen der von mir vertretenen Auffassung jedoch erst dann an, wenn der Stpfl. im Vertrauen auf die Zusage eine Disposition getätigt hatte. Das zusätzliche Erfordernis der Disposition ist jedenfalls unter § 2 Abs. 1 StAuskV nicht mehr haltbar. Danach entfaltet die verbindliche Auskunft als Verwaltungsakt Bindungswirkung für den nachfolgenden VA auch ohne weitere Dispositionen. Aufgrund ihres ausschließlich rechtsgewährenden Regelungsgehalts äußert die Zusage diese Rechtsgrundwirkung jedoch nur zugunsten des Steuerpflichtigen (siehe oben B.IV.).

Außerdem stellt § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV klar, dass die verbindliche Auskunft im Falle wesentlicher Sachverhaltsinkongruenz nicht bindet. Eine vollständige Sachverhaltsidentität lässt sich allerdings wohl niemals erreichen. Ausreichend muss es deshalb sein, wenn die Sachverhalte in ihren *wesentlichen Punkten* übereinstimmen. Es genügen nicht irgendwelche Veränderungen, um die Bindung enden zu lassen, sondern nur solche, die speziell die Auskunft berühren. Nebensächlichkeiten, die nicht den entscheidenden steuerlichen Tatbestand in seinem Kern betreffen, können nicht zum Vorwand genommen werden, die Bindungskraft einer verbindlichen Auskunft zu leugnen. Um hier die Pla-

⁷² Krumm, DStR 2011, 2429, 2431.

⁷³ Ausführlich Seer (Fn. 2), 398 ff., 468 ff.

⁷⁴ Ebenso Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 AO, Rz. 299 (November 2008); Horst (Fn. 33), 131.

nungssicherheit zu erhöhen, kann es Sinn machen, zusammen mit dem Finanzamt einen Katalog sog. *kritischer/unkritischer Annahmen* (*Critical/non-critical Assumptions*) zu entwickeln, die das Gegensatzpaar „wesentlich/unwesentlich“ konkretisieren. Dies erscheint besonders wichtig, wenn es um Verrechnungspreiszusagen⁷⁵ oder die Absicherung von Umstrukturierungen und Nachfolgeplanungen mit hohen wirtschaftlichen Risiken geht.

Die verbindliche Auskunft bindet gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV grundsätzlich selbst dann, wenn sie *rechtswidrig* ist⁷⁶. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV (ebenso nach § 206 II AO) gilt dies aber *nicht*, wenn die verbindliche Auskunft *zuungunsten des Steuerpflichtigen* dem geltenden Recht widerspricht. Die verbindliche Auskunft dient ebenso wie die verbindliche Zusage i. S. des § 204 AO *ausschließlich zu dessen Schutz*.

II. Korrektur der verbindlichen Auskunft

Ebenso wie § 206 Abs. 2 AO für die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung versagt § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV ipso iure der verbindlichen Auskunft wegen ihres ausschließlich begünstigenden Charakters die Bindungswirkung, wenn sie bereits im Zeitpunkt ihrer Erteilung zuungunsten des Stpfl. dem geltenden Recht widerspricht. In diesem Falle ist die Steuer nach Maßgabe der tatsächlichen Rechtslage festzusetzen. Ob sich die verbindliche Auskunft zuungunsten des Stpfl. auswirkt, ist durch einen Vergleich zwischen zugesagter und rechtmäßiger Behandlung des Sachverhalts festzustellen⁷⁷. Nicht anders als § 207 I AO zur verbindlichen Zusage normiert auch § 2 Abs. 2 StAusKV den Fall der „*clausula rebus sic stantibus*“ für die nach § 89 Abs. 2 AO erteilte verbindliche Auskunft (modifizierte Bestandskraft). Demnach entfällt die Bindungswirkung *automatisch* ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden. Eine danach ergehende Aufhebung der verbindlichen Auskunft hat dann lediglich deklaratorische Wirkung⁷⁸. Die Änderung einer höchstrichterlichen Rechtsprechung oder einer Verwaltungsanweisung stellt aber keine Änderung von Rechtsvorschriften i. S. des § 2 Abs. 2 StAusKV dar⁷⁹. Als Mittel des Dispositionsschutzes ent-

75 Dazu etwa *Rodemer*, *Advance Pricing Agreements* im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, 2001, 108 ff., 195 f., 204.

76 So bereits zum früheren Recht BFH, Urt. v. 16.7.2002 – IX R 28/98, BStBl. II 2002, 714, 719; BMF, Schr. v. 29.12.2003, BStBl. I 2003, 742, Tz. 4.2.

77 AEAO, Tz. 3.6.3.

78 AEAO, Tz. 3.6.4.

79 So auch AEAO, Tz. 3.6.6.

spricht es gerade der Funktion der verbindlichen Auskunft, dass die FinBeh. das Risiko des Rechtsirrtums auf sich nimmt⁸⁰.

Ausgehend von der Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft als Verwaltungsakt (siehe oben B.IV.) 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 Nrn. 1–4 AO erfüllt ist. Wegen § 130 Abs. 2 Nr. 1 AO ist in den Umwandlungs- und Transaktionsfällen besonderes Augenmerk auf die Einhaltung der sachlichen Zuständigkeit zu legen⁸¹. Vorstellbar ist eine arglistige Täuschung (§ 130 Abs. 2 Nr. 2 AO) über das „berechtigte Interesse“ des Antragstellers⁸². Die Fallgruppe des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO wird hingegen regelmäßig bereits von § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV überlagert sein, so dass die verbindliche Auskunft mangels Sachverhaltskongruenz schon keine Bindungswirkung äußert⁸³. 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. 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. des § 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. Ein Widerruf für die Zukunft ist aber möglich, wenn der Stpfl. eine mit der verbindlichen Auskunft verbundene *Auflage* nicht erfüllt oder eine bei einem Dauersachverhalt gesetzte *Frist* abläuft.

Darüber hinaus ermöglicht § 2 Abs. 3 StAuskV die Aufhebung oder Änderung pro futuro, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war. Unrichtigkeit i. S. des § 2 Abs. 3 StAuskV soll nach dem AO-Anwendungserlass vorliegen, wenn die verbindliche Auskunft ohne Rechtsgrundlage, unter Verstoß gegen materielles Recht oder ermes-

80 Hey (Fn. 2), 728 f.; Horst (Fn. 33), 129.

81 S. näher Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg. 2009, 197 ff.

82 Horst (Fn. 33), 135 f.

83 Franke/von Cölln, BB 2008, 584, 585.

sensfehlerhaft (§ 5) erteilt wurde⁸⁴. Darunter fasst er 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 AO-Anwendungserlass schränkt diese weitreichende Aussage aber unter derselben Textziffer richtigerweise selbst wieder, indem er eine Korrektur ausschließt, wenn der Steuerpflichtige seine Disposition bereits getätigt und den (kongruenten) Sachverhalt bereits verwirklicht hat⁸⁵. Die Korrektur ist daher nur möglich, wenn der Adressat der verbindlichen Auskunft *noch keine Dispositionen getroffen* hat (= Phase zwischen Zusageerteilung und Sachverhaltsverwirklichung). Trotz dieser wichtigen Einschränkung geht die Verwaltungsauffassung indessen immer noch zu weit. Zumindest die Änderung einer Verwaltungsmeinung fällt auch dann in die Risikosphäre der Finanzbehörde, wenn sie in eine Verwaltungsvorschrift gekleidet wird⁸⁶. Eine verbindliche Auskunft kann sich im Nachhinein aufgrund einer Rechtsprechung nur dann als „unrichtig“ herausstellen, wenn diese ein *Präjudiz* gebildet hat. Dies kann nur durch Entscheidungen des BFH, nicht aber der FG geschehen⁸⁷.

F. Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft

I. Rechtfertigung der Gebührenpflicht als solche

§ 89 Abs. 3 ff. AO ordnen mit Wirkung vom 19.12.2006 eine Gebührenpflicht für die Erteilung der verbindlichen Auskunft an⁸⁸. Die Bundesländer befürchteten, angesichts der Kompliziertheit des geltenden Steuerrechts von einer Welle von Anträgen überschwemmt zu werden. Um die Spreu vom Weizen ernsthafter Anträge zu trennen und zugleich einen finanziellen Ausgleich für den zusätzlichen Verwaltungsaufwand zu erhalten, hielten sie die Einführung der Gebührenpflicht für sachgerecht⁸⁹. Die Gebühr besitzt eine doppelte Rechtfertigung und ist grund-

84 AEAO, Tz. 3.6.6.

85 S. auch BFH, Urt. v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391, 392.

86 Seer (Fn. 2), 475; Horst (Fn. 33), 144.

87 Horst (Fn. 33), 146.

88 Auf Initiative des Bundesrats durch das Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006 BGBl. I 2878 (2902) mit Wirkung v. 19.12.2006 nachgeschobenen und durch das StVereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2131 (2139) neu gefasst und ergänzt worden.

89 Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 16/3036, 15, zu § 89 Abs. 3.

sätzlich verfassungskonform⁹⁰. Zum einen erbringt die Finanzbehörde mit der verbindlichen Auskunft in einem eigenständigen Verwaltungsverfahren (dem Auskunftsverfahren i. S. des § 89 Abs. 2 AO) eine besondere Dienstleistung, dessen zusätzlicher Aufwand die Gebühr abgelten soll (*Kostenausgleichsfunktion*). Zum anderen soll die Gebühr den dem Steuerpflichtigen aus der erteilten verbindlichen Auskunft erwachsenden Vorteil abschöpfen (*Vorteilsausgleichsfunktion*). Die letztgenannte Funktion wird zwar in den Gesetzesmaterialien nicht ausdrücklich genannt⁹¹. Durch die Bezugnahme des § 89 Abs. 4 und 5 AO auf den Wert, den die verbindliche Auskunft für den Steuerpflichtigen besitzt, wird diese Intention aber im Gesetz hinreichend deutlich. In den steuerlichen Massenverfahren steht dem Gesetzgeber für die Bemessung der Gebühr schließlich ein gewisser Typisierungsspielraum zu⁹², den er durch den *Wertmaßstab* und dem subsidiär anwendbaren *Zeitmaßstab* im Grundsatz auf vertretbare Weise ausgeschöpft hat.

Eine Gebührenpflicht mag angesichts der nicht selten chaotisch anmutenden Steuergesetzgebung befremden. Selbst wenn aber das deutsche Steuerrecht – wie von uns Steuerrechtswissenschaftlern gewünscht – auf seine systemtragenden Prinzipien zurückgeführt bzw. weiterentwickelt und zugleich deutlich vereinfacht werden würde, bliebe es in der Lebenswirklichkeit einer globalen Wirtschaftswelt naturgemäß komplex. Auch ein idealer, frei von Partikularinteressen handelnder, rein gemeinwohlorientierter Gesetzgeber wäre außerstande, ein Steuergesetz so abzufassen, dass aus ihm die geschuldete Steuer zweifelsfrei abgelesen und berechnet werden könnte⁹³. Für den jeweiligen komplexen Einzelfall bleiben zwangsläufig Rechtsunsicherheiten, die zur Wahrung der Planungssicherheit des Steuerpflichtigen vor Durchführung seiner Disposition ex ante klärungsbedürftig sind. In dieser

90 BFH, Urt. v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536, 537 ff., Tz. 6 ff.; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 20.5.2008 – 1 K 46/07, EFG 2008, 1342, 1343 f. m. Anm. Loose; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 17.3.2010 – 1 K 661/08, EFG 2010, 1284, 1285 f.; Niedersächsisches FG, Urt. v. 24.6.2010 – 6 K 12181/08, EFG 2010, 1562, 1563 f., m. Anm. Wagner; FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 1.10.2010 – 1 K 282/07, EFG 2010, 2061 f.; a. A. ein Teil der Literatur: Lahme/Reiser, BB 2007, 408, 410; Hans, DStZ 2007, 421, 424; Simon, DStR 2007, 557, 563 f.; Stark, DB 2007, 2333; Borggreve, AO-StB 2008, 108, 110; Keß/Zillmer, DStR 2008, 1466, 1467.

91 Werder/Dannecker, BB 2011, 1447.

92 Gebühren-Rspr. des BVerfG v. 6.2.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217, 226 f.; v. 11.10.1988 – 1 BvR 777/85 u. a., BVerfGE 79, 1, 27 f.; v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u. a., BVerfGE 93, 319, 344; v. 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332, 345; v. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 u. a., BVerfGE 108, 1, 18.

93 So auch BFH, Urt. v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536, 539; Wienbracke, NVwZ 2007, 749, 752; Birk in FS Pöllath, 2008, S. 161, 169.

Situation bietet die verbindliche Auskunft dem Normanwender eine Kombination aus Dispositionsfreiheit und -sicherheit, indem sie Gestaltungen durch einen aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch absichert (siehe oben B.IV.) und damit Prozessrisiken verringert⁹⁴. Der Stpfl. erhält durch die für ihn allein vorteilhafte *vorweggenommene Zukunftsbindung (Selbstbindung) der Finanzbehörde* nach Art einer Option einen *individuell zurechenbaren Vorteil* im Sinne von Steuerplanungssicherheit, der entgeltfähig ist. Angesichts der Selbstbindung der Finanzverwaltung ist eine über das normale Veranlagungsverfahren hinausgehende Prüfungsintensität in einem speziellen Verwaltungsverfahren erforderlich, so dass sich der Verwaltungsmehraufwand nicht mit dem Argument negieren lässt, die getroffenen „Vorprüfungen“ machten eine ansonsten erforderliche „Nachprüfung“ entbehrlich⁹⁵. Zudem ist die spätere Verwirklichung des zu prüfenden Sachverhalts ungewiss; selbst im Falle seiner Realisierung ist eine Prüfung der Sachverhaltsidentität erforderlich. Im internationalen Vergleich handelt es sich dabei um eine in nicht wenigen Ländern übliche Vorgehensweise im Rahmen staatlicher „Ruling-Programme“⁹⁶. Eine Kostenfreiheit der Gebührenpflicht folgt auch nicht aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG⁹⁷. Grundrechtsschutz und Rechtsstaatsprinzip gebieten lediglich, solchen Beratungs- und Betreuungspflichten kostenfrei nachzukommen, die sich auf die eigentliche Durchführung des Besteuerungsverfahrens beziehen (s. § 89 Abs. 1 AO: Hinweise auf Verfahrensrechte und Anregung sachdienlicher Anträge). Verfassungsrechtliche Bedenken können daher nicht gegenüber der Grundentscheidung zugunsten einer Gebührenpflicht als solcher, sondern nur im Hinblick auf ihre konkrete Ausgestaltung geltend gemacht werden.

II. Unzulässigkeit der Wertgebühr bei abgelehnten Anträgen und Negativauskünften

§ 89 Abs. 5 Satz 1 AO verweist auf § 34 GKG und macht so die Gerichtstätigkeit zum Vergleichsmaßstab für die Verwaltungstätigkeit. Dies ist im Ausgangspunkt durchaus sachgerecht, weil durch die Vorabklärung regelmäßig ein Rechtsstreit vermieden wird⁹⁸. In der frühzei-

94 Horst (Fn. 33), 170; diesen Mehrwert hebt BFH (Fn. 93), Tz. 13.

95 So Borggreve, AO-StB 2008, 272, 273; dagegen überzeugend BFH (Fn. 93), Tz. 14.

96 So in USA, Kanada, Neuseeland, Dänemark, Schweden, Finnland; s. IFA Kongress 1999, Vol. 84b, passim; Romano (Fn. 57), 277 ff., 387 ff.

97 So aber behauptet von Simon, DStR 2007, 557, 563; Stark, DB 2007, 2333, 2335 ff.; Hans, DStZ 2007, 421, 423; ähnlich aus den Grundrechten argumentierend Werder/Dannecker, BB 2011, 1447; a. A. und zutr. BFH (Fn. 93), Tz. 13.

98 S. auch Birk in FS Pöllath, 2008, S. 161, 171.

tigen Verfahrensteilnahme des Antragstellers verwirklicht sich gewissermaßen sein *antizipierter Rechtsschutz*. Der eine Gebühr rechtfertigende Verwaltungsmehraufwand bleibt zwar hinter einem vollständig kostenpflichtigen Gerichtsverfahren deutlich zurück. Dieses *Abstandsgebot* hält § 89 Abs. 5 Satz 1 AO ein⁹⁹, indem er die Kosten auf eine Gebühr beschränkt, während im FG-Prozess nach § 3 Abs. 2 GKG i. V. mit 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. Erteilt die zuständige Finanzbehörde die beantragte verbindliche Auskunft und erhält der Antragsteller den dispositionsschützenden Erfüllungsanspruch, ist neben der Kostenausgleichs- die Vorteilsabschöpfungsfunktion zu beachten. Für eine *Erteilungsgebühr* darf der Gesetzgeber daher eine wertbezogene Bemessungsgrundlage, die der antizipierten Rechtsschutzfunktion der verbindlichen Auskunft folgt, wählen¹⁰⁰.

Anders verhält es sich aber bei einer *Ablehnung des Antrages*. Nach § 89 Abs. 3 Satz 3 AO führt nicht erst der Erfolg der Zusage, sondern schon die *Bearbeitung* des entsprechenden Antrags und damit der (erhöhte) Arbeitsaufwand der Verwaltung zur Gebührenpflicht. § 89 Abs. 3 AO sieht eine Gebührenpflicht selbst dann vor, wenn die Zusage materiell verweigert oder der Antrag aus anderen Gründen zurückgewiesen wird. In seinem Urteil vom 6.7.2011 hegt das Hessische Finanzgericht daher auch keinerlei Bedenken daran, dass auch die *Bearbeitungsgebühr* bei einem abgelehnten Antrag am Gegenstandswert bemessen wird¹⁰¹. Dem ist jedoch nicht zu folgen. Bei einer schlichten Bearbeitungsgebühr greift der Vorteilsausgleichsgedanke nicht. Vielmehr lässt sich eine Gebühr *nur zum Zweck des Verwaltungskostenausgleichs* rechtfertigen¹⁰². 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 Hessische Finanzgericht meint, dass es zur Vermeidung der Wertgebühr ausreichend sei, wenn die Finanzbehörde vor seiner Entscheidung dem Antragsteller die Gelegenheit gebe, den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft zurückzunehmen. 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

99 S. auch BFH (Fn. 93), Tz. 24.

100 S. auch Horst (Fn. 33), 169 f.

101 Hess. FG, Urt. v. 6.7.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938 m. Anm. Korte.

102 Überzeugend Horst (Fn. 33), 169; Wienbracke, NVwZ 2007, 749, 754.

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 m.E. § 89 Abs. 7 AO das geeignete verfahrensrechtliche Instrument.

III. Unzulässigkeit der Gebühr beim Quellensteuereinbehalt

Die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft i.S. des § 42e EStG entspricht der *staatlichen Fürsorgepflicht* gegenüber dem zwangsverpflichteten Privaten und kompensiert im gewissen Umfang dessen Haftungsrisiko¹⁰³. Sie ist daher im Unterschied zur allgemeinen verbindlichen Auskunft richtigerweise *gebührenfrei*. Bei *anderen Quellensteuern* (z.B. KapESt) sollen verbindliche Auskünfte nach Ansicht des BMF aber gebührenpflichtig sein¹⁰⁴. Diese Unterscheidung verletzt den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG¹⁰⁵. Nimmt der Staat Privatpersonen als „verlängerte Arme der Finanzverwaltung“ und Steuerentrichtungspflichtige ohne jeglichen Kostenersatz (bereits darin besteht eine Wertungsschieflage!) in die Pflicht, müssen die staatlichen FinBeh. 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 im Bereich der Umsatzsteuer, wo der Unternehmer lediglich formal als Steuerschuldner, materiell aber als „Steuereinsammler“ des Staates fungiert, ebenfalls zweifelhaft¹⁰⁶. 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 des Finanzamts. 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 ergibt.

IV. Gebührenbegrenzung bei inhaltlich zusammenhängenden Anträgen

Auch wenn die Erteilungsgebühr grundsätzlich an den Wertmaßstab des GKG anknüpfen darf, kann die gebührenpflichtige Leistung im Einzelfall in einem *groben Missverhältnis* zur vereinnahmten Gebühr stehen, so dass die Grenze zu einer verfassungswidrigen Sonder-Steuer über-

103 BFH, Urt. v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210, 211.

104 So die Auskunft des BMF auf Anfrage der Bundessteuerberaterkammer.

105 S. auch *Borggreve*, AO-StB 2008, 272; *Blömer*, DStR 2008, 1866, 1867; *Horst* (Fn. 33), 176 f.

106 S. auch *Blömer*, DStR 2008, 1866, 1867; a. A. *Horst* (Fn. 33), 177 f.

schritten ist¹⁰⁷. Dazu gehören etwa Fälle, die mehrere Steuerarten oder mehrere Auskunftsverfahren (z. B. im Falle der Umstrukturierung von Unternehmen) betreffen, obwohl für alle Verfahren dieselbe Rechtsfrage zu klären ist. In diesen Fällen ist die Gebühr gem. § 89 Abs. 7 AO aus Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen. Die aufgrund der formalen Aufspaltung von Auskunftsverfahren bei mehreren Steuerarten oder mehreren Beteiligten eintretende Gebührenkumulation stellt eine *Überkompensation des Vorteils* dar und verletzt das Übermaßverbot. In diesen Fällen entspricht es der Billigkeitsidee des § 89 Abs. 7 AO, dass insgesamt nur eine Wertgebühr erhoben wird, die bei mehreren Beteiligten anteilmäßig aufzuspalten ist¹⁰⁸.

G. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren

I. Rechtsschutz gegen die Ablehnung des Antrages aus formalen Gründen

Im Hinblick auf die Erteilung einer verbindlichen Auskunft besitzt der Stpfl. ein subjektives Recht auf ermessensfehlerfreie Entscheidung (§ 5) durch die Finanzbehörde. Der Ermessensspielraum kann im Einzelfall eingeschränkt und sogar auf Null reduziert sein (siehe oben D.II.), so dass das subjektive Recht sogar zu einem gebundenen Rechtsanspruch erstarken kann. Bei einem Rechtsschutz gegen die Ablehnung des Antrages aus formalen Gründen, geht es um die Frage des „Ob“ (des *Entschließungsermessens*) hinsichtlich der Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Über den konkreten Inhalt der zu erteilenden Auskunft wird erst in einem zweiten Schritt zu entscheiden sein (dazu unten II.). Da das Begehren auf den Erlass eines Verwaltungsakts gerichtet ist, ist die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO) statthaft, wenn die Finanzbehörde einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ablehnt oder nicht bescheidet. Es bedarf nach § 44 Abs. 1 FGO, § 347 Abs. 1 AO aber zunächst eines außergerichtlichen (Verpflichtungs-)Einspruchs. Im Rahmen des Einspruchs, aber auch noch während der Tatsacheninstanz vor dem Finanzgericht kann der Antragsteller die formalen Mängel, aber auch Begründungsmängel (z. B. hinsichtlich des Dispositionsinteresses) beseitigen und seinen Antrag insoweit nachbessern.

Besteht ein dringendes Dispositionsinteresse, verlangen die Freiheitsgrundrechte nach der Möglichkeit vorläufigen Rechtsschutzes. In Betracht kommt dazu eine einstweilige Anordnung i. S. des § 114 FGO.

107 S. BVerfG, Urt. 19.3.2003 – 2 BvL 9/98 u. a., BVerfGE 108, 1, 19; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408, 412; *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749, 753.

108 *Dannecker/Werder*, BB 2011, 2268 ff.

Dazu muss der Antragsteller glaubhaft machen, dass er die formellen Voraussetzungen eines Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft (siehe oben C.) erfüllt hat und ein drängendes Dispositionsinteresse dergestalt besitzt, dass eine verbindliche Behördenauskunft zur materiellen (sachlichen) Behandlung des konkreten Rechtsproblems keinen Aufschub mehr duldet. Bedenken aus dem Gesichtspunkt des Verbots der Vorwegnahme der Hauptsache¹⁰⁹ ergeben sich nicht, weil das Finanzgericht durch die einstweilige Anordnung die Finanzbehörde nur verpflichten würde, in die materiell-rechtliche Prüfung der Rechtsfrage einzutretenden und zu einer positiven oder negativen Auskunft zu gelangen.

II. Rechtsschutz gegen eine materielle Negativauskunft

Nach wie vor umstritten ist, wie weit der Rechtsschutz gegen eine gegenüber dem Antrag *modifizierte* oder *inhaltlich abgelehnte* verbindliche Auskunft reicht. Ein Teil der Literatur verneint die Möglichkeit, den konkreten Inhalt der Auskunft gerichtlich überprüfen zu lassen¹¹⁰. Nach dieser Auffassung soll nur die formelle Verpflichtung zur Auskunftserteilung (siehe zuvor I.) Gegenstand des Klageverfahrens (d.h. zur Überprüfung des Entschließungsermessens, der Zuständigkeit u. Form, des Verfahrens und der Begründung) sein können. Zumindest in Anbetracht der erfolgsunabhängigen Gebührenpflichtigkeit der Auskunft (siehe oben F.II.) ist dieser Restriktion nicht zu folgen¹¹¹. Fordert die Finanzbehörden vom Antragsteller für die Erteilung der Auskunft eine Gegenleistung (Gebühr), muss es diesem auch möglich sein, die Qualität der erhaltenen Auskunft überprüfen zu lassen. Wenigstens im Ausgangspunkt erkennt dies auch der BFH in seinem Urteil vom 29.2.2012 an und *verneint* dezidiert ein (auf das „Wie“ gerichtetes) *Auswahlermessen* der Finanzbehörde (siehe oben D.III)¹¹². Zutreffend führt der BFH aus, dass das Finanzamt keine Wahl zwischen mehreren Auskunftsalternativen hat. Inhalt der Auskunft muss vielmehr – so der BFH – die nach Auffassung des Finanzamts richtige Beurteilung des zur Prüfung gestellten geplanten Sachverhalts sein. Allerdings beschränkt der BFH die gerichtliche Kontrolle der modifizierten Auskunft bzw. der Negativauskunft auf eine bloße *Vertretbarkeitskontrolle*¹¹³. Die materiell-recht-

109 S. etwa Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 114 FGO, Tz. 38 ff. (Januar 2010).

110 So Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89, Tz. 309 (November 2008); Schmitz in Schwarz, AO, § 89, Tz. 77 (11/2011); Brusckke, DStZ 2007, 267, 271; Horst (Fn. 33), 148 f.

111 Für einen weitergehenden Rechtsschutz offenbar auch AEAO, Tz. 3.7.

112 BFH, Urt. v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, 653, Tz. 16.

113 BFH (Fn. 112), Tz. 18 f.; s. auch Roser in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 89 AO, Tz. 76 (November 2011).

liche Richtigkeit der Auskunft werde erst im Besteuerungsverfahren ggf. erst im Rahmen der Anfechtung des Steuerbescheides vom FG umfassend geprüft. Das Institut der verbindlichen Auskunft sei nicht dazu da, einen Prozess im Besteuerungsverfahren zu vermeiden und dem Steuerpflichtigen Prozessrisiken abzunehmen. Die Finanzbehörde treffe nur eine Aussage über ihre gegenwärtige Einschätzung zur steuerlichen Behandlung eines Sachverhalts im Vorfeld einer etwaigen Besteuerung dieses Sachverhalts. Diese könne sie auch noch ändern, wenn sie sich später als rechtswidrig herausstellen würde. Der IX. Senat grenzt sich in dieser Entscheidung schließlich von der Entscheidung des VI. Senats zur vollinhaltlichen gerichtlichen Überprüfbarkeit der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft i. S. des § 42e EStG ab¹¹⁴. Dort bedürfe der Arbeitgeber aufgrund seiner Funktion als vom Fiskus besonders in die Pflicht genommener Steuerentrichtungspflichtiger und Haftungsschuldner einer weitergehenden Steuerplanungssicherheit.¹¹⁵

Diese Auffassung teilt das FG Köln in seinem Urteil vom 6.3.2012 im Hinblick auf die selbst bei einer Negativauskunft fortbestehende Gebührenpflicht (siehe oben F.II.) nicht¹¹⁶. Das FG Köln folgt damit der gegenüber dem BFH weitergehenden Ansicht im Schrifttum¹¹⁷. Das FG Köln konnte sich in seiner Entscheidung leider nicht mit der Diktion des erst später veröffentlichten BFH-Urteils vom 29.2.2012 auseinandersetzen. Dies wird nun Aufgabe des I. Senats des BFH in dem Revisionsverfahren (Aktenzeichen I R 34/12) sein. Der IX. Senat gibt den Steuerpflichtigen letztlich „Steine statt Brot“¹¹⁸. Wenn die finanzbehördliche Negativauskunft vom FG nur auf ihre Plausibilität hin überprüft werden darf, kann sich das Finanzamt letztlich so verhalten, als hätte es das vom BFH dezidiert verworfene Auswahlermessen. Gerade in schwierigen Einzelfragen wird nicht nur eine rechtliche Lösung „vertretbar“ bzw. „plausibel“ sein. Warum die Finanzbehörde aber eine *Normauslegungsprärogative* besitzen soll, erschließt sich rechtsdogmatisch nicht¹¹⁹. Auch der vom IX. Senat betonte Unterschied zur Lohnsteuer-Anrufungsauskunft i. S. des § 42e EStG überzeugt nicht. Anders als der Arbeitgeber zahlt der Steuerpflichtige im Falle des § 89 Abs. 2 AO für die Auskunftserteilung eine erfolgsunabhängige besondere Gebühr und muss sein besonderes Dispositionsinteresse nachweisen. Es

114 BFH, Urt. v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996, 998 f.

115 BFH (Fn. 112), Tz. 20.

116 FG Köln, Urt. v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 m. Anm. v. Graw (Rev. – I R 34/12).

117 S. insbesondere Krumm, DStR 2011, 2429 ff.

118 Zutreffend Farle, DStR 2012, 1590, 1592.

119 Ebenfalls kritisch Krumm, DStR 2011, 2429, 2433 f.; Bergan/Martin, DStR 2012, 2164, 2166; Frase, BB 2012, 1971 f.

geht also nicht einfach nur darum, dem Steuerpflichtigen das spätere Prozessrisiko abzunehmen. Dann muss es ihm auch möglich sein, die für ihn im Zweifel wertlose Negativ-Entscheidung der Finanzbehörde vollinhaltlich überprüfen zu lassen. Zudem stellt sich die Frage, ob lediglich formale Steuerschuldner (wie z.B. Unternehmer im Umsatzsteuerrecht), die vom Staat als verlängerte Arme und Steuereinsammler gebraucht werden, auf der Grundlage der Entscheidung des IX. Senats nicht Arbeitgebern gleichzustellen sind, so dass ihnen gegenüber erteilte Negativauskünfte vollüberprüfbar sein sollten (siehe bereits oben F.III.). Letztlich ist zu befürchten, dass die Finanzbehörden die Rechtsprechung des IX. Senats zum Anlass nehmen werden, ihre Auskunftspraxis restriktiv zu handhaben und dem Antragsteller unter „großzügiger“ Inaussichtstellung einer Gebührenreduzierung zur Rücknahme seines Antrages zu bewegen (siehe § 89 Abs. 7 Satz 2 AO)¹²⁰. Damit wäre der von § 89 Abs. 2 AO i. V. m. der StAuskV beabsichtigte Dispositionsschutz entwertet. Ist das Ermessen, die beantragte Auskunft zu erteilen, auf Null im Sinne einer Auskunftspflicht reduziert (siehe oben D.II.), ist es nicht folgerichtig, bei der Überprüfungscompetenz des FG zwischen der Verpflichtung zur Auskunftserteilung und dem konkreten Auskunftsinhalt zu differenzieren. Dann hat das angerufene FG auch die vorgetragene materielle Rechtsfrage zu klären.

H. Fazit und Mängelliste zur derzeitigen Regelung

Es ist Folgendes festzuhalten:

1. § 89 Abs. 2–7 AO bietet nur eine rudimentäre, bruchstückhafte Regelung. Zentrale inhaltliche Regelungen sind im Wege einer Rechtsverordnungsermächtigung an die Exekutive delegiert worden.
2. Geboten ist ein gesonderter AO-Abschnitt der „kooperativen Handlungsformen, der die verbindliche Auskunft auf die verbindliche Zusage (§§ 204–207 AO) und Lohnsteuer-Anrufungsauskunft abstimmt, Advance Pricing Agreements (APA) und sog. tatsächliche Verständigungen einbezieht.
3. Die Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft sollten im Parlamentsgesetz eindeutig geregelt werden.
4. Die vage Ermessensermächtigung sollte einem klaren Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft mit engen tatbestandlichen Ausnahmen weichen.

¹²⁰ Klarsichtig und praxisnah *Farle*, DStR 2012, 1590, 1592 f.

5. Unter diesen Voraussetzungen ist auch eine erfolgsabhängige (wertbezogene) Gebühr als Gegenleistung vertretbar.
6. Die Höhe der Gebühr sollte mit der APA-Gebühr i.S. des § 178a AO abgestimmt werden. Im Falle einer Antragsablehnung oder Negativauskunft muss die Gebühr auf den Zeitaufwand begrenzt werden.
7. Steuerentrichtungspflichtige/bloße Steuereinsammler sind von der Gebührenpflicht nach dem Vorbild des § 42e EStG auszunehmen.
8. Nicht sachgerecht ist die Zuständigkeit des einzelnen Finanzamts. Sie birgt die Gefahr einer höchst unterschiedlichen Auskunftspraxis mit sogar divergierenden Entscheidungen. Es bedarf einer Zentralzuständigkeit auf Ebene der Oberfinanzdirektionen oder Finanzministerien.
9. Die Entscheidung über die beantragte Auskunft sollte im finanzgerichtlichen Verfahren in vollem Umfang überprüfbar sein.