

Protokoll zum
119. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 12.04.2013*

Professor Dr. Roman Seer

(Lehrstuhl für Steuerrecht, Institut für Steuerrecht und Steuervollzug,
Ruhr-Universität Bochum)

„Steuerplanungssicherheit durch verbindliche Auskunft“

*Dipl.-Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

| | |
|--|----|
| Einleitung | 2 |
| 1. Bedeutung der Freiheitsgrundrechte | 2 |
| 2. Rechtsentwicklung und Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft | 3 |
| 3. Anforderungen an den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft..... | 5 |
| 4. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung..... | 6 |
| 5. Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft | 7 |
| 6. Gebührenpflicht und ihre gebotenen Einschränkung..... | 8 |
| 7. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren..... | 9 |
| 8. Kritischer Blick: Mängelliste zur derzeitigen Regelung..... | 10 |
| 9. Diskussion..... | 11 |

Einleitung

Einleitend begrüßt *Prof. Seer* die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars und gibt einen kurzen Überblick über seinen eigenen Vortrag zur Thematik der Steuerplanungssicherheit durch verbindliche Auskunft. Dabei gehe es neben der Darlegung des verfassungsrechtlichen Bedürfnisses nach einer verbindlichen Auskunft auch um die Frage, ob die Regelung des § 89 II AO gelungen sei und welches Verbesserungspotential bestehe.

1. Bedeutung der Freiheitsgrundrechte

Zu Beginn erläutert *Prof. Seer*, dass sich das Bedürfnis nach verbindlicher Auskunft aus dem Wunsch nach Steuerplanungssicherheit (auf Folie 3) ergebe. Die verbindliche Auskunft verstehe sich als prospektiver Dispositionsschutz bei einem konkreten Rechtsproblem in einer bestimmten geplanten Sachlage. Damit die Steuer eine zumutbare Belastung und keine unverhältnismäßige Einschränkung der grundrechtlich geschützten „Wirtschaftsfreiheiten“ darstelle, müsse sie eine kalkulierbare Größe darstellen. Mit „Wirtschaftsfreiheiten“ meine er die Eigentümerfreiheit (Art. 14 I GG) und die Berufsfreiheit (Art. 12 I GG) als vermögensrechtliche Ausprägungen der Allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 I GG).

Es bestehe ein freiheitsrechtliches Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit, zum einen wegen der Komplexität des Rechts, zum anderen da Steuerrecht kein eindeutig vorprogrammiertes Recht sei, sondern viele unbestimmte Rechts- und Wertbegriffe enthalte. Als Beispiele nennt er die persönliche Zurechnung von Einkünften, die sich nur aus dem in § 2 I 1 EStG genannten Passus „die der Steuerpflichtige (...) **erzielt**“ erahnen lasse. Auch die Existenz von Sonderbetriebsvermögen I und II lasse sich aus dem Gesetz nicht erkennen, sondern nur erahnen, da § 15

I 1 Nr. 2 EStG nur von Sondervergütungen spreche. Die Existenz des Sonderbetriebsvermögens sei erst durch Richterspruch erkennbar geworden und vorher vollkommen unklar gewesen. Oft sei auch der im Gesetz verwendete Begriff „Wert“ als Mixtur zwischen Tatsachen und Recht unklar. Es gehe oft um Auslegungsfragen. Nach der Larenz'schen zivilrechtlich orientierten Auslegungsmethode könne man planwidrige Lücken schließen. *Prof. Seer* halte es aber auch für möglich, die im Steuerrecht oftmals *planlosen* Lücken auszufüllen, die entstünden, wenn der Gesetzgeber keinen voll durchdachten Plan habe.

Nach dem Grundsatz der Abschnittbesteuerung beschränke sich die Entscheidung der Steuerfestsetzung jeweils nur auf einen Steuerabschnitt, so dass eine finanzbehördliche Entscheidung grundsätzlich keinen automatischen Vertrauensschutz für die steuerliche Behandlung in Folgejahren begründe. Die Entscheidung der Steuerfestsetzung erfolge naturgemäß erst *ex post* nach betätigter Disposition. In der Rolle des Erstentscheiders trage der Steuerpflichtige einseitig das Unsicherheitsrisiko. In dieser Planungssituation müsse *ex ante* eine Absicherung i.S. eines prospektiven Dispositionsschutzes möglich sein, was durch die verbindliche Auskunft ermöglicht werde.

Nach h.M. sei die Besteuerung zwar kein Eingriff in Art. 14 GG, der nicht Vermögen, sondern nur konkretes Eigentum schütze. Nach Ansicht von *Prof. Seer* sei jedoch das Vermögen nichts anderes als die Summe allen Eigentums, da jeder Vermögensbestandteil für sich Eigentum im Sinne des Verfassungsrechts sei. Daher halte er Art. 14 GG für anwendbar und die Besteuerung stelle einen Eingriff in Art. 14 GG dar. Er erläutert, dass Kalkulationen und Investitionsentscheidungen der Steuerpflichtigen wesentlich von der steuerlichen Belastung abhängen würden. Das Ausmaß der zu erwartenden Steuerbelastung bestimme dabei die Dispositionsentscheidung, z.B. wie viel des Einkommens investiert oder zur Einkommensverwendung ausgeschüttet bzw. entnommen werden könne. Die freiheitsbeschränkende steuerliche Belastung des Erwerbs bleibe für den betroffenen Marktteilnehmer daher nur erträglich, wenn die Steuer zu einer voraussehbaren Kalkulationsgröße werde und der Steuerpflichtige seine erwerbswirtschaftlichen Dispositionen darauf einstellen könne. Vor diesem Hintergrund begrüße *Prof. Seer* grundsätzlich die Regelung der verbindlichen Auskunft in § 89 II AO.

2. Rechtsentwicklung und Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft

Auf Folien 6-7 gibt *Prof. Seer* einen Überblick über die Rechtsentwicklung der verbindlichen Auskunft. Zunächst habe es nur in der Situation der Außenprüfung eine in §§ 204-207 AO geregelte sog. verbindliche Zusage gegeben. Den Ausdruck der verbindlichen Zusage halte er für einen Pleonasmus, da nach dem Verwaltungsrechtler Adolf Schüle der Begriff der Zusage die Verbindlichkeit bereits auf der Stirn trage. Die verbindliche Zusage habe in zwei Fallgruppen über die Abschnittbesteuerung hinaus Dispositionsschutz gewährt, zum einen bei in die Zukunft wirkenden Sachverhalten, zum anderen bei dauernd wiederkehrenden Sachverhalten. In

der Praxis sei das Institut der verbindlichen Zusage jedoch nicht angenommen worden. Für Einmalsachverhalte sei eine verbindliche Zusage zudem nicht möglich. Wegen einer vermuteten Fülle von Anfragen habe sich der Gesetzgeber bzgl. dieser Fallgruppen damals aus Kostengründen gegen eine gesetzliche Regelung einer allgemeinen verbindlichen Auskunft entschieden. Insofern habe eine plangemäße Lücke bestanden, jedoch mit einem Rechtsfortbildungsauftrag, den die Finanzverwaltung in Auskunftserlassen wahrgenommen habe. Die Finanzverwaltung habe sich durch den bundeseinheitlichen Auskunftserlass des BMF v. 24.6.1987, BStBl. 1987,474, später ersetzt durch BMF v. 29.12.2003, BStBl. I 2003, 742 selbst gebunden. Damals sei streitig gewesen, woher die Verbindlichkeit der Auskunft kommen solle und es sei § 242 BGB bemüht worden. *Prof. Seer* sehe die verbindliche Auskunft als eine Zusage, die mit Ausspruch Bindungswirkung entfalte. Die Rechtsprechung hingegen habe eine Bindung erst mit getroffener Disposition bejaht. Da erst ab getätigter Disposition ein Schutz nötig sei, halte er die Ansicht der Rechtsprechung für ausreichend schützend.

Durch das Föderalismus-Reform-BegleitG v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, 2098 (2106) sei eine rudimentäre Kodifizierung der verbindlichen Auskunft in § 89 II AO erfolgt. § 89 II AO spreche von einem genau bestimmten und noch nicht verwirklichten Sachverhalt, also einer Disposition in der Zukunft. In Satz 4 habe der als „denkfaul“ zu kritisierende Gesetzgeber das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, „mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung zu treffen“. Diese weitreichende Übertragung sei angesichts der freiheitsrechtlichen Dimension der verbindlichen Auskunft eine Bankrotterklärung des Gesetzgebers.

Mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 (2902) sei die Gebührenpflicht in § 89 III-V AO eingeführt worden, die *Prof. Seer* grundsätzlich als Gegenleistung für die Sonderleistung zur Absicherung der Freiheitsgrundrechte als gerechtfertigt ansehe. Demgegenüber sehe z.B. Kirchhof die Gebühr wegen der freiheitsgrundrechtlichen Dimension für ungerechtfertigt an.

Danach sei in erträglichem zeitlichen Abstand eine Konkretisierung des § 89 II-V AO durch die SteuerauskunftsVO v. 30.11.2007, BGBl. I 2007, 2783 [Grundlage = § 89 II 4 AO und den Anwendungserlass zur AO v. 2.1.2008, BStBl. I 2008, 26 (79), zuletzt geändert durch BMF v. 17.1.2012, BStBl. I 2012, 83 (90)] erfolgt. Die Kritik am Gebührentatbestand habe mit mäßigem Erfolg zu marginaler Änderungen des Gebührentatbestandes geführt. Die § 89 III-VII AO seien durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 (2139) neugefasst und insb. eine Bagatellgrenze v. 10 000 € Gegenstandswert (§ 89 V 3 AO) eingeführt worden.

Die Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft sei nach dem Gesetz nicht eindeutig. § 2 I 1 StAusKV spreche ihr jedoch Bindungswirkung für die Besteuerung des Antragstellers zu und AEAO Tz. 3.5.5 stelle klar, dass es sich bei der verbindlichen Auskunft um einen Verwaltungsakt handele (ebenso BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996, 998 f.; BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, 652). Seine früheren Zweifel an der Verwaltungsaktqualität habe *Prof. Seer* nunmehr überwunden. Als Fall der Zusage sei die verbindliche Auskunft ein ausschließlich begünstigender Verwaltungsakt, in dem sich die FinBeh. einseitig selbst binde, ohne dass sich zugleich der Adressat binde. Es handle sich also um eine Selbstbindung ohne Fremdbindung, worin sie sich vom öffentlich-rechtlichen Vertrag unterscheide. Der Adressat erhalte einen aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch, den er wie eine Art Option nutzen könne, aber nicht müsse. Für die Finanzverwaltung sei die verbindliche Auskunft spätestens dann bindend, wenn die Disposition tatsächlich durch den Steuerpflichtigen getätigt worden sei.

3. Anforderungen an den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft

Prof. Seer gibt einen Überblick über die Antragsvoraussetzungen der verbindlichen Auskunft. § 1 I Nrn. 1-7 StAusKV zähle die Voraussetzungen auf, insb.:

- Darstellung eines noch nicht verwirklichten bzw. in die Zukunft wirkenden Sachverhalts (Nr. 2, s. AEAO Tz. 3.5.2./3.). Davon hänge ggf. auch die Höhe der Wertgebühr sowie die Bindung der Auskunft ab, da nach dem Prinzip der Sachverhaltskongruenz der der verbindlichen Auskunft zugrunde liegende Sachverhalt und der später verwirklichte Sachverhalt zumindest in den prägenden und wesentlichen Elementen identisch sein müssten. Daher sei in der Praxis hier Akribie gefragt.
- Dispositionsinteresse (Nr. 3): Es sei eine substantielle Begründung erforderlich, dass von den steuerlichen Auswirkungen die Disposition des Stpfl. abhängt (individueller Maßstab). Hier müsse konkret und individuell formuliert werden. Denn die verbindliche Auskunft habe die Funktion des Schutzes der Freiheitsgrundrechte und sei nicht zur Klärung abstrakter Rechtsfragen gedacht. Vor diesem Hintergrund sei die Anforderung der Nr. 3 gerechtfertigt.
- Erforderlich sei zudem die Darlegung des Rechtsproblems und Begründung des eigenen Rechtsstandpunkts mit abschließender Formulierung einer oder mehrerer konkreter Rechtsfragen (Nrn. 4, 5). Auch dies halte *Prof. Seer* grundsätzlich für gerechtfertigt. Allerdings sei eine Ablehnung der Erteilung einer verbindlichen Auskunft nicht auf die fehlende Erfüllung der Voraussetzungen der Nrn. 4, 5 zu stützen.

Ein Problem der Antragsbefugnis könne sich insb. bei Umwandlungen, Übertragungen und allgemein bei Umstrukturierungen ergeben. § 1 III StAusKV enthalte dazu eine Regelung. Er lasse ausnahmsweise auch einen Antrag eines Dritten zu, wenn der Adressat im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existiere (Gründungsphase). Nach AEAO Tz. 3.2.3 müssten die Antragstel-

ler aber darlegen, dass sie zumindest zu 50% an der noch zu gründenden Gesellschaft beteiligt sein werden. Diese Einschränkung hält *Prof. Seer* nicht für nötig. In Übertragungs- und Umwandlungsfällen sei zwar jeder abgehende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig antragsbefugt. Die Auskunft binde aber nur im jeweiligen Steuerrechtsverhältnis. Wegen unterschiedlicher Zuständigkeiten sei es daher möglich, unterschiedliche verbindliche Auskünfte zu erhalten. Dieser Divergenzgefahr könne durch eine Zuständigkeitsvereinbarung i.S. des § 27 AO begegnet werden, um eine Zentralzuständigkeit zu erzeugen. Der internationale Vergleich zeige, dass im Ausland die sog. rulings (=verbindliche Auskünfte) zur Erzielung von Rechtsanwendungsgleichheit durch in der Verwaltungshierarchie höher angesiedelte Entscheidungsträger (vergleichbar mit OFD, FinMin) gegeben werden. Dies sei auch für Deutschland zu erwägen.

4. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung

Auf Folien 11-13 nimmt *Prof. Seer* zum Ermessen der Vorschrift Stellung. Der Wortlaut des § 89 II 1 AO spreche von „**können** (...) verbindliche Auskünfte (...) erteilen“, also einem pflichtgemäßes Ermessen (§ 5 AO, s. AEAO Tz. 3.5.4), das sich in ein Entschließungsermessen („ob“) und ein Auswahlermessen („wie“) untergliedere. Das Entschließungsermessen sei nach seiner Ansicht auf Null reduziert, wenn der Steuerpflichtige einen ordnungsgemäßen Antrag i.S.d. § 1 I StAusKV stelle und kein Hindernisgrund i.S. AEAO Tz. 3.5.4 vorliege. Das Entschließungsermessen sei nach Ansicht von *Prof. Seer* als Sollvorschrift zu verstehen, so dass eine ordnungsgemäß beantragte Auskunft in der Regel zu erteilen sei und nur in atypischen Ausnahmefällen mit Begründung versagt werden dürfe. Dies begründet er damit, dass eine Abwägung zwischen der Gewährung freiheitswahrenden Dispositionsschutzes und der Verwaltungsbelastung nach Einführung der Gebührenpflicht nicht mehr zulässig sei. Der Ermessensspielraum der Finanzbehörde habe durch die gesetzliche Kodifikation der verbindlichen Auskunft gegenüber dem früheren Auskunftserlass (BMF v. 29.12.2003) nicht erweitert werden sollen.

Abweichend von der vorangehenden Entscheidung des FG München habe der BFH mit Entscheidung v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 (653) festgelegt, dass kein Auswahlermessen bestehe und die Finanzverwaltung zu einer eindeutigen, klaren Entscheidung kommen müsse.

Als standardisierte Ablehnungsgründe nennt AEAO Tz. 3.5.4 folgende atypische Ausnahmefälle:

- Wenn die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund stehe (Steuersparmodell, Ausgestaltung der Grenzen des Gestaltungsmissbrauchs und der Angemessenheit). *Prof. Seer* könne dies zwar in Ansätzen nachvollziehen. Problematisch sei aber die Frage, wann dies gegeben sei. Es bestehe zwar grds. ein legitimes Interesse des Steuerpflichtigen an einer steuer-

optimierten Gestaltung und die Finanzverwaltung dürfe AEAO Tz. 3.5.4 nicht zur Ablehnungsmaschinerie missbrauchen. Allerdings müsse die Finanzverwaltung auch keine verbindlichen Auskünfte für die modellhafte Steuersparindustrie erteilen, die auf den konfektionierten Vertrieb der Modelle aus sei. Auch die Frage der Angemessenheit sei problematisch, da sie fast immer vorliege, z.B. bei Geschäftsführergehältern, oder bei nahestehenden Personen. Das Kriterium der Angemessenheit als Ablehnungsgrund kritisiert er daher. Gerade das Ungewissheitspotenzial z.B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen/Einlagen verlange nach Dispositionsschutz. Zudem passe die Einschränkung der AEAO nicht zum APA-Merkblatt (BMF v. 5.10.2006, BStBl. I 2006, 594), das eine Vorabvereinbarung gerade dort erzielen wolle, wo es um eine Frage der Angemessenheit gehe.

- Wenn die Änderung einer gesetzlichen Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder Verwaltungsvorschrift zur Klärung des Rechtsproblem bevorstehe. Dies hält *Prof. Seer* für überschießend. Denn die Gefahr, dass es im Einzelfall bei einer verbindlichen Auskunft und später gegenläufigen Rechtsprechung zu Divergenzen führe, sei der verbindlichen Auskunft immanent. Stehe die Klärung der Rechtsfrage bevor, sei zu prüfen, ob dem Antragsteller ein Zuwarten zugemutet werden könne.

5. Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft

Auf Folie 14 stellt *Prof. Seer* die Rechtsgrundwirkung der verbindlichen Auskunft für den Steuerbescheid graphisch anschaulich dar. Die verbindliche Auskunft entfalte als eigenständiger begünstigender Verwaltungsakt (§ 2 I 1 StAuskV) Rechtsgrundwirkung für den Steuerbescheid. Denn die verbindliche Auskunft gebe dem Steuerpflichtigen einen Erfüllungsanspruch. Sofern er diesen in Anspruch nehme, müsse der Steuerbescheid bei Sachverhaltskongruenz insoweit entsprechend der verbindlichen Auskunft erteilt werden. Sofern der Steuerbescheid also gemäß der verbindlichen Auskunft, also zusagegemäß, ergehe, sei der Steuerbescheid insoweit rechtmäßig. Eine in diesem Punkt abweichende Bescheidung zuungunsten des Steuerpflichtigen erfordere zunächst die Beseitigung des Rechtsgrundes (verbindliche Auskunft), also die Änderung oder Aufhebung oder das Außerkrafttreten der verbindlichen Auskunft. Folgefrage sei also, wie das Korrekturregime der verbindlichen Auskunft ausgestaltet sei.

Die Korrektur der verbindlichen Auskunft stelle eine Möglichkeit dar, sich von der verbindlichen Auskunft zu lösen. Dabei seien folgende Fälle zu unterscheiden:

- Gem. § 2 II StAuskV entfalle die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft ipso iure, wenn die Rechtsvorschrift, auf der die Auskunft beruht, wegfallt (Fall der *clausula rebus sic stantibus*, s.a. § 207 I AO). Nicht ausreichend sei eine bloße Rechtsprechungsänderung.
- Gem. § 2 III StAuskV könne eine Aufhebung der verbindlichen Auskunft nach pflichtgemäßem Ermessen (*ex nunc*) erfolgen, wenn sich deren Rechtswidrigkeit herausstelle.

- § 2 III StAuskV verweise im Übrigen auf §§ 129-131 AO. Die verbindliche Auskunft sei insb. rücknehmbar, wenn die Disposition noch nicht erfolgt sei.

Folgende Fallgruppen seien denkbar:

- Eine ex tunc-Korrektur nach § 130 I, II AO sei nur möglich, wenn die verbindliche Auskunft bereits bei Erlass rechtswidrig gewesen sei und mind. ein Tatbestand des § 130 II Nrn. 1-4 AO erfüllt ist. Wegen des hohen Vertrauensschutzes sei eine rückwirkende Korrektur nur bei fundamentalen Fehlern (z.B. arglistige Täuschung) möglich.
- Eine ex nunc-Korrektur setze nach § 2 III StAuskV die „Unrichtigkeit“ der verbindlichen Auskunft voraus. Dies solle auch bei Abweichung von später ergangener Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisung der Fall sein. Grundsätzlich könne eine ex-nunc Korrektur dann sachgerecht sein. Allerdings bedürfe es einer Abwägung zwischen dem Dispositionsinteresse des Steuerpflichtigen und dem Allgemeininteresse an der Korrektur der verbindlichen Auskunft. Sofern die Disposition schon getätigt sei, müsse die Abwägung zugunsten des Dispositionsinteresses erfolgen und auch eine ex nunc Korrektur sei dann ausgeschlossen, wenn der verwirklichte Sachverhalt mit dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt im Wesentlichen identisch sei (= Merkmal der Sachverhaltskongruenz). Kritisch äußert sich *Prof. Seer* dazu, dass auch in der Phase zwischen Auskunftserteilung und Disposition der Erlass einer Verwaltungsvorschrift negative Folgen für den Steuerpflichtigen haben könne, da der Erlass in die Risiko- und Verantwortungssphäre der Finanzbehörde falle. Es sei dann zu berücksichtigen, dass trotz noch nicht getroffener Disposition immerhin die Planung erfolgt sei und für die verbindliche Auskunft gezahlt worden sei. Anders sei die Risikolage, sofern sich in dieser Zeitspanne eine abweichende Rechtsprechung ergebe, da dies durch unabhängige Gerichte erfolge.

6. Gebührenpflicht und ihre gebotenen Einschränkung

Zur Rechtfertigung der Gebührenpflicht zieht *Prof. Seer* zwei Ansätze heran. Zum einen verfolge die Gebührenpflicht eine Kostenausgleichsfunktion für den (Sonder-)verwaltungsaufwand. Aus diesem Grund sei eine Bearbeitungsgebühr (Zeitmaßstab) wohl unzweifelhaft zulässig. Zum anderen komme für die Gebührenpflicht deren Vorteilsausgleichsfunktion als Rechtfertigung in Betracht, obwohl diese in den Motiven des Gesetzgebers nicht zu finden sei. Danach könne eine Erfolgsgebühr (Wertmaßstab) erklärt werden. Die Gebühr werde in entsprechender Anwendung des § 34 des Gerichtskostengesetzes mit einem Gebührensatz von 1,0 erhoben. Damit werde an die streitwertorientierten Gerichtsgebühren angeknüpft, die ansonsten ex post anfallen würden. Diese Regelung halte er im Grundsatz für gerechtfertigt, solange über den Antrag auf verbindliche Auskunft positiv entschieden werde, da nur dann von einem Vorteil gesprochen werden könne. Zwar habe der BFH mit Entscheidung v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 entschieden, dass eine Wertgebühr dem Grunde und der Höhe nach verfassungs-

konform sei. *Prof. Seer* kritisiert die Gebührenregelung jedoch insoweit als überschießend und halte eine verfassungskonforme Einschränkung für geboten, als dass sie nicht zwischen Negativ- und Positivauskunft differenziere. Er halte im Falle der Negativauskunft nur eine Bearbeitungsgebühr (Zeitmaßstab) für gerechtfertigt, während bei einer Positivauskunft (Zusage) auch eine Erfolgsgebühr (Wertmaßstab) gerecht sei, da der Steuerpflichtige dann einen Vorteil erhalte. Es sei nämlich zu beachten, dass dem Gebührenmaßstab das Äquivalenzprinzip zugrunde liege. Seinen Vorschlag halte er durchaus für diskussionswürdig.

Im Folgenden erwägt *Prof. Seer* jeweils eine verfassungskonforme Auslegung des § 89 VII AO, etwa durch einen (Teil-)Verzicht aus Billigkeitsgründen:

- Bei Ablehnung der Auskunft oder bei Negativauskunft solle eine Beschränkung auf bloße Zeitgebühr erfolgen. Eine a.A. habe das Hess. FG v. 6.7.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938 ohne großes Problembewusstsein bzgl. der Rechtfertigung des Gebührenmaßstabes vertreten, das eine Wertgebühr auch in diesen Fällen für zulässig gehalten habe.
- Zu beachten sei, dass Lohnsteuerauskunftsfälle nach Ansicht von *Prof. Seer* zu Recht nicht gebührenpflichtig seien, da der Arbeitgeber (Dritter) nicht in eigenem Dispositionsinteresse, sondern als verlängerter Arm der Finanzverwaltung tätig werde. Ein Verzicht auf die Gebühr sei entsprechend in allen Quellensteuer-Fällen in Gleichbehandlung der Lohnsteuerauskunftsfälle (erweiterte Anwendung des § 42e EStG-Prinzips auf KapESt, BauabzugSt u.ä.) geboten.
- Folgerichtig sei in Fällen indirekter Besteuerung (z.B. USt) die Gebühr jedenfalls auf höchstens eine Zeitgebühr zu beschränken. Vergleichbar mit dem Arbeitgeber erhalte der Unternehmer keinen eigenen Gestaltungsvorteil.
- Fälle evidenten Missverhältnisses zwischen Zeitaufwand und Gegenstandswert seien ermäßigend zu berücksichtigen, etwa wenn mehrere Steuerarten oder Steuerpflichtige bei einem Sachverhaltskomplex von der verbindlichen Auskunft umfasst seien (z.B. in Umstrukturierungsfällen).
- Bei Rücknahme des Antrages (§ 89 VII 2 AO) sei die Gebühr entsprechend des bisher angefallenen Zeitaufwandes zu berechnen (s. AEAO Tz. 4.5.2).

7. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren

Im Folgenden geht *Prof. Seer* auf die Rechtsschutzmöglichkeiten im Auskunftserteilungsverfahren ein. Gegen die Ablehnung der Auskunft (=Negativ-Entscheidung bzgl. „ob“) seien die Verpflichtungsklage bzw. der Verpflichtungseinspruch statthaft, da ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung (ggf. Ermessensreduzierung auf Null) bestehe.

Gegen eine Negativauskunft, also eine nach inhaltlicher Prüfung („wie“) vom Antrag abweichende Auskunft, solle nach der Entscheidung des BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 (653) nur eine Vertretbarkeitskontrolle dahingehend stattfinden, ob der Sachverhalt

zutreffend erfasst und rechtlich evident fehlerhaft gewürdigt worden sei. Dies kritisiert *Prof. Seer* als widersprüchlich, da der BFH der Finanzbehörde gerade kein Auswahlermessen zugebilligt habe und damit eine eindeutige, klare Entscheidung verlange. Die Begrenzung der inhaltlichen Prüfung auf eine bloße Vertretbarkeitskontrolle erscheine in den Fällen einer Ermessensreduzierung als inkonsequent, so auch FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 (1425 – Tz. 54); (ausf. *Krumm*, DStR 2011, 2429 ff.). Die Entscheidung über die hiergegen eingelegte Revision (Rev. I R 34/12) stehe durch den 1. Senat noch aus. Die Entscheidung des BFH v. 29.2.2012 sei geprägt von der Idee, dass ein antizipiertes Streitverfahren vermieden werden soll. Der rechtspolitische Hintergrund sei jedoch fragwürdig. *Prof. Seer* gibt zu, von der Notwendigkeit dieser Entscheidung nicht überzeugt zu sein, während er darauf hinweist, dass *Krumm*, DStR 2011, 2429 ff. diese sogar für falsch halte.

Der vorläufige Rechtsschutz durch einstweilige Anordnung laufe angesichts des grundsätzlichen Verbots der Vorwegnahme der Hauptsache tendenziell leer, weil eine „vorläufige Zusage“ keine geeignete Dispositionsgrundlage bilde.

8. Kritischer Blick: Mängelliste zur derzeitigen Regelung

Prof. Seer kritisiert die folgenden Punkte:

- § 89 II-VII AO biete nur eine rudimentäre, bruchstückhafte Regelung, auch weil zentrale inhaltliche Regelungen im Wege einer VO-Ermächtigung an die Exekutive delegiert worden seien.
- *Prof. Seer* halte einen gesonderten AO-Abschnitt der „kooperativen Handlungsformen“ für geboten, der die verbindliche Auskunft auf die verbindliche Zusage (§§ 204-207 AO) und die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft abstimme sowie APA, die bisher nur im Merkblatt geregelt und als Gebührenregelung in § 178a AO enthalten seien, und sog. tatsächliche Verständigungen einbeziehe.
- Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft seien im Parlamentsgesetz eindeutig zu regeln.
- Die vage Ermessensermächtigung solle einem klaren Rechtsanspruch (mindestens als Sollvorschrift) auf verbindliche Auskunft mit engen tatbestandlichen Ausnahmen weichen.
- Unter diesen Voraussetzungen sei auch eine erfolgsabhängige (wertbezogene) Gebühr als Gegenleistung vertretbar, wenngleich seine Begeisterung hierfür gering sei.
- Die Höhe der Gebühr solle mit der APA-Gebühr i.S.d. § 178a AO abgestimmt werden. Im Falle einer Antragsablehnung oder Negativauskunft müsse die Gebühr auf den Zeitaufwand begrenzt werden.
- Steuerentrichtungspflichtige/bloße Steuereinsammler seien von der Gebührenpflicht nach dem Vorbild des § 42e EStG auszunehmen.

- Nicht sachgerecht sei nach Ansicht von *Prof. Seer* die Zuständigkeit des einzelnen Finanzamts. Sie berge die Gefahr einer höchst unterschiedlichen Auskunftspraxis mit sogar divergierenden Entscheidungen. Es bedürfe nach dem Vorbild ausländischen Steuerverfahrensrechts einer Zentralzuständigkeit auf Ebene der OFD oder des Finanzministeriums. Diskutiert werde auch, ob erteilte verbindliche Auskünfte aus Gründen der Rechtsanwendungsgleichheit publik gemacht werden sollten. So würden in den USA die „*rulings*“ des IRS (Internal Revenue Service= Bundessteuerbehörde) hinsichtlich der Leitsätze (aber ohne Begründung) veröffentlicht. Seit der Veröffentlichungspraxis sei jedoch zu beobachten, dass der IRS aus Angst vor drohender Präjudizwirkung zurückhaltender mit der Erteilung von „*rulings*“ geworden sei.

9. Diskussion

Die aufgeworfenen Kritikpunkte gibt *Prof. Seer* zur Diskussion frei und bittet um Fragen und Anmerkungen zu seinem Vortrag. Aus dem *Publikum* wird darauf hingewiesen, dass in den 70er und 80er Jahren trotz detaillierter Sachverhaltsdarlegung ein Antrag auf verbindliche Auskunft oftmals seitens des Finanzamtes nur unverbindlich beantwortet worden sei. *Prof. Seer* gibt zu bedenken, dass dies nach Einführung des § 89 II AO und der Gebührenpflicht nicht mehr zulässig sei. Sofern ein auf § 89 II AO gestützter Antrag auf verbindliche Auskunft unverbindlich beantwortet werde, könne seiner Ansicht nach vorläufiger Rechtsschutz wegen evidenten Nichtgebrauchs des Ermessens gesucht werden. Aus dem *Publikum* kommt der Hinweis auf eine eventuelle Haftung des Beraters, sofern in unklaren Fragestellungen keine verbindliche Auskunft eingeholt werde. Auf die Frage aus dem *Publikum* nach der zeitlichen Dauer des Auskunftsverfahrens vor dem Hintergrund des Interesses an zeitnaher Disposition stellt *Prof. Seer* den Mangel der Regelung heraus, dass keine äußeren Fristen genannt werden und fragt nach Praxiserfahrungen. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass gegen die Nichtbearbeitung der verbindlichen Auskunft, sofern sie als Verwaltungsakt gesehen werde, der Untätigkeitseinspruch nach 6 Monaten statthaft sei. Die Kritik bezüglich der rechtlichen Einstufung als Verwaltungsakt sei nicht nachvollziehbar. Die verbindliche Auskunft sei mit einer Baugenehmigung vergleichbar, die ebenfalls eine Option gebe. Es wird darauf hingewiesen, dass das Merkmal eines Verwaltungsaktes nicht ein Handlungsgebot, sondern Außenwirkung sei. *Prof. Seer* hält den Vergleich mit den Genehmigungstatbeständen für treffend. Er habe seine anfänglichen Zweifel bzgl. der Verwaltungsaktqualität mittlerweile überwunden.

Herr Heyes sieht in der zeitlichen Komponente des Auskunftsverfahrens ein Problem, dass er auf die Überforderung mit den verbindlichen Auskünften in den Finanzämtern zurückführe, die sich dann zunächst von der OFD instruieren ließen. *Prof. Seer* sieht dies als Argument für eine Zentralzuständigkeit der OFD nach ausländischem Vorbild. Aus dem *Publikum* werden Zweifel geäußert, ob die Zentralzuständigkeit eine Beschleunigung bringen könne, da die fehlende Pra-

xisnähe und Nichtkenntnis des Steuerpflichtigen mit Abstimmungsproblemen zu zeitlicher Verzögerung führen könnten. Auf Nachfrage von *Prof. Seer*, ob erfahrungsgemäß die Finanzämter entscheidungsfreudiger seien, bestätigt jemand aus dem *Publikum* dies. Seiner Erfahrung nach helfe eine Rücksprache mit der Amtsbetriebsprüfungsstelle, nicht mit der OFD. Auf Nachfrage von *Prof. Seer* nach konkreten Praxisbeispielen zur zeitlichen Dauer wird aus dem *Publikum* berichtet, dass eine gut vorbereitete, schnelle verbindliche Auskunft binnen 3 Wochen erteilt worden sei. Allerdings seien dann im Voraus bereits mit dem Finanzamt, d.h. dem Sachgebietsleiter des Veranlagungsbezirks und der Amtsbetriebsprüfungsstelle Gespräche geführt worden und erst dann die verbindliche Auskunft gestellt worden. Wenn es sich jedoch nicht um Fälle handele, bei denen es Betriebsprüfungsansprechpartner o.ä. gebe, könne sich das Auskunftsverfahren ggf. länger hinziehen. Aus dem *Publikum* wird von einer Finanzbeamtin darauf hingewiesen, dass das Finanzamt ebenfalls bestrebt sei, eine schnelle Klärung, etwa binnen 2-6 Monaten, zu erreichen. Es sei allerdings zu beachten, dass abhängig von der Fallgestaltung eine zeitintensive Einarbeitung, z.B. in komplexen Umstrukturierungsfällen, nötig sei. Die vorherige Kontaktaufnahme zum Finanzamt begrüße sie jedoch. Die Bemerkung aus dem *Publikum*, dass durch die erhobene Gebühr Mittel für zusätzliches Personal vorhanden seien und eine schnelle Erledigung möglich sein solle, dementiert sie, da sich die Personallage nicht verbessert habe. *Prof. Seer* gibt zu bedenken, dass die maximale Frist von 6 Monaten (durch die Möglichkeit des Untätigkeitseinspruchs) vor dem Hintergrund mehr als ausreichend sei, als dass für die verbindliche Auskunft bloß eine rein rechtliche Prüfung erfolgen müsse und keine Sachverhaltsermittlung wie in den sonstigen Fällen des Untätigkeitseinspruchs. Auf Nachfrage aus dem *Publikum* äußert *Prof. Seer* die Ansicht, dass das Dispositionsinteresse nicht nur bei Antragstellung, sondern auch bei der Entscheidung über die verbindliche Auskunft gegeben sein solle. Gegebenenfalls sei sonst eine Zeitgebühr sachgerecht.

Zur Frage der erfolgsabhängigen Wertgebühr wird aus dem *Publikum* angemerkt, dass es ggf. auch einen Erfolg darstellen könne, wenn der Steuerpflichtige durch die verbindliche Auskunft erfahre, dass die angestrebte Disposition für ihn steuerlich nachteilig sei. *Prof. Seer* erwidert, dass er in diesem Falle einen Minderwert gegenüber der erfolgreichen Auskunftserteilung sehe. Jedenfalls halte er eine Wertgebühr im Falle der Nichtauskunft für unangemessen. Wie er den Fall sehe, wenn eine Negativauskunft Dispositionssicherheit bringe, sei zu überdenken. Aus dem *Publikum* wird ein Erfahrungsbericht geliefert, bei dem eine erste verbindliche Auskunft wegen einer Zinssatz- und Laufzeitfrage eines Darlehensvertrags negativ beschieden worden sei. Mit minimalen Änderungen hinsichtlich Zinssatz und Laufzeit sei eine zweite verbindliche Auskunft gestellt worden, die antragsgemäß positiv beschieden worden sei. Trotz nur minimaler Änderung des zweiten Antrags sei für beide verbindliche Auskünfte, eine Wertgebühr erhoben worden. *Prof. Seer* räumt ein, dass sein Typisierungsversuch, dass eine Erfolgsgebühr bei Nega-

tiv-Auskunft generell überschießend sei, nicht voll treffend und eine flexiblere Handhabung nötig sei. Er begrüßt die kooperative Vorbereitung und Abschätzung der Erfolgsaussichten des Antrags auf verbindliche Auskunft i.S. eines pre-filing-Verfahrens. Dies sei insb. bei bestehenden Dauerbeziehungen zwischen Betriebsprüfungsstelle und großen Unternehmen möglich. Ihn interessiere zudem, wie mittelständische Unternehmen dies handhaben würden. Daraufhin berichtet *Frau Dr. Rüping*, dass sie bisher in drei Auskunftsverfahren gute Erfahrungen gemacht habe, teilweise mit und teilweise ohne Vorgespräche. *Prof. Seer* berichtet von seiner Erfahrung bei einem Antrag auf verbindliche Auskunft über die Anerkennung einer Stiftung als gemeinnützig. Dabei habe sich das Verfahren lange hingezogen, da der Antrag zunächst vom Finanzamt zur OFD und schließlich zum FinMin. gereicht worden sei, bevor es zu einer Entscheidung gekommen sei. In diesem Fall sei sowohl die Höhe einer Zeitgebühr problematisch, als auch die einer Wertgebühr. Im Folgenden diskutiert das *Publikum* mit *Prof. Seer* über die Rechtfertigung einer erfolgsabhängigen Wertgebühr vor dem Hintergrund einer eventuellen Quersubventionierung von weniger wirtschaftlichen Fällen, die gleichwohl einer rechtlichen Klärung bedürfen. Den Gedanken der Quersubventionierung als Rechtfertigung für eine Wertgebühr lehnt *Prof. Seer* ab. Es sei schwer haltbar, warum ein Steuerpflichtiger das Dispositionsinteresse eines anderen Steuerpflichtigen durch die Wertgebühr quersubventionieren solle und nicht eher die Allgemeinheit dafür aufzukommen habe. Dies begründet er mit der Argumentation des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit der Staffelung von Kindergartenbeiträgen (BVerfGE 97, 332), wonach eine Staffelung nach Einkommen möglich sein solle, aber jede Person nicht über die Vollkostenrechnung hinaus belastet werden solle. Andernfalls, so *Prof. Seer* ginge die Wertgebühr in Richtung einer Sonderabgabe. Er halte eine Wertgebühr im Erfolgsfall für gerechtfertigt, sofern durch den positiven Bescheid ein späterer Rechtsstreit erspart werde. Die Heranziehung der Gerichtsgebühren sei daher plausibel bei der Positivauskunft, nicht jedoch bei der Negativ-Auskunft, da dann der Rechtsstreit ex post nicht erspart werde.

Aus dem *Publikum* wird kritisch angemerkt, dass die verbindliche Auskunft als Instrument zur Korrektur schlechter Gesetze diene, bei denen der Bestimmtheitsgrundsatz nicht beachtet sei. Er sehe darin eine Kapitulation vor den Anforderungen eines Rechtsstaates. Die verbindliche Auskunft sehe er als Korrekturmaßnahme für ein zu komplexes Steuerrecht. *Prof. Seer* plädiert für eine realitätsgerechte Betrachtung. Er teile eine gewisse Frustration bezüglich der Behandlung des Bestimmtheitsgrundsatzes in der Judikatur, da sich kaum ein Urteil mit der Missachtung des Bestimmtheitsgrundsatzes befasse. Es gehe in der Praxis um die Frage der Erträglichkeit der Unbestimmtheit. Dabei sei zu beachten, dass in der Realität die Welt komplex sei und es nicht möglich sei, die Steuerlast aus dem Gesetz abzulesen. Nach Ansicht von *Prof. Seer* sei das Steuerrecht zwar komplex. Aber das Bedürfnis nach verbindlicher Auskunft rühre nicht allein aus

dem komplexen Rech, sondern oftmals aus komplexen Sachverhalten. Dort bedürfe der Steuerpflichtige eines freiheitsgrundrechtlich gebotenen Schutzes.

Bezüglich der geforderten Zentralzuständigkeit für die Auskunftserteilung divergieren die Meinungen aus dem *Publikum*. Vorteile einer landesweiten Zentralzuständigkeit seien die Rechtsanwendungsgleichheit und eine gleichbleibend gesicherte Qualität. Es bleibe allerdings das Gefälle zwischen den Bundesländern. Gegen eine Zentralzuständigkeit werden aus dem *Publikum* die Nähe des Finanzamtes zum Steuerpflichtigen und die ausreichende Kompetenz in Fällen fehlender überregionaler Bedeutung genannt.

Zur zeitlichen Dauer des Auskunftsverfahrens wird aus dem *Publikum* das Problem der Sanierungsfälle geschildert. Dort sei man auf eine unverzügliche zeitnahe verbindliche Auskunft angewiesen, ohne dass eine vorherige Absprache aus Zeitgründen möglich sei. Auch bei neuen unklaren Gesetzen tue sich die Finanzverwaltung oft schwer, schnell zu antworten. Ein Abwarten sei auch hier oft unerträglich, wenn z.B. die Besteuerung eines getätigten Umsatzes mit 7 % oder 19 % in Frage stehe. Es sei daher *de lege ferenda* die Kodifizierung einer Frist möglich, die *de lege lata* ggf. im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sei. Dem stimmt *Prof. Seer* zu und schließt die Veranstaltung mit einem Dank an das *Publikum*.

119. Bochumer Steuerseminar

12. April 2013

Steuerplanungssicherheit durch verbindliche Auskunft

Prof. Dr. Roman Seer

Lehrstuhl für Steuerrecht,

Institut für Steuerrecht und Steuervollzug

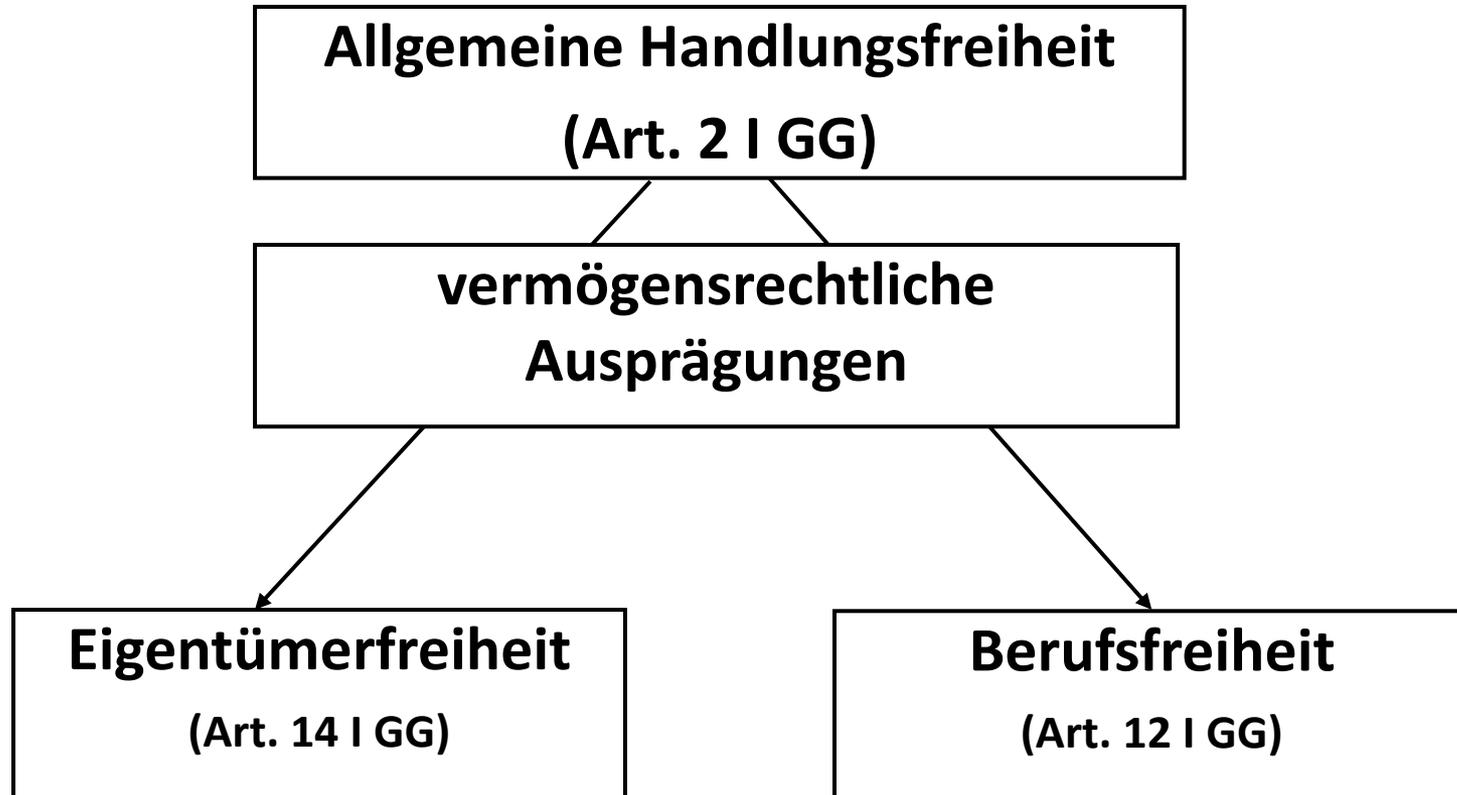
Ruhr-Universität Bochum

www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de

Gliederung

- I. Bedeutung der Freiheitsgrundrechte
- II. Rechtsentwicklung und -natur der verbindlichen Auskunft
- III. Anforderungen an den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft
- IV. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung
- V. Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft
- VI. Gebührenpflicht und ihre gebotenen Einschränkungen
- VII. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren
- VIII. Kritischer Blick: Mängelliste zur derzeitigen Regelung

Steuerplanungssicherheit



Freiheitsrechtliches Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit (I)

- Steuerrecht ist kein eindeutig vorprogrammiertes Recht: **unbestimmte Rechts- und Wertbegriffe, Komplexität des Rechts.**
- Nach dem **Grundsatz der Abschnittsbesteuerung** beschränken sich die Entscheidungen der Steuerfestsetzung auf den jeweiligen Steuerabschnitt.
- Die **Entscheidungen der Steuerfestsetzungen** erfolgen naturgemäß **erst ex post nach betätigter Disposition.**
- In der Rolle des **Erstentscheiders/Erstkonkretisierers** trägt der Stpfl. einseitig das **Unsicherheitsrisiko.**

Freiheitsrechtliches Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit (II)

- **Kalkulationen und Investitionsentscheidungen** der Stpfl. hängen nicht unwesentlich von der **steuerlichen Belastung** ab.
- Das Ausmaß der zu erwartenden Steuerbelastung bestimmt, wie viel des Einkommens investiert oder zur Einkommensverwendung ausgeschüttet bzw. entnommen werden kann.
- Die freiheitsbeschränkende steuerliche Belastung des Erwerbs bleibt für den betroffenen Marktteilnehmer daher nur erträglich, wenn die **Steuer** zu einer **voraussehbaren Kalkulationsgröße** wird, der Stpfl. also seine erwerbswirtschaftlichen Dispositionen darauf einstellen kann.

Rechtsentwicklung (I)

§§ 204-207 AO 1977: nur Regelung des Teilkomplexes der „verbindlichen Zusage“; ansonsten wurde die weitere Entwicklung der Fortbildung des Verfahrensrechts überlassen



Selbstbindung der Finanzverwaltung durch bundeseinheitlichen Auskunftserlass des BMF v. 24.6.1987, BStBl. I 1987, 474, später ersetzt durch BMF v. 29.12.2003, BStBl. I 2003, 742



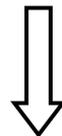
Föderalismus-Reform-BegleitG v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, 2098 (2106): rudimentäre Kodifizierung der verbindlichen Auskunft in § 89 II AO

Rechtsentwicklung (II)

JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878 (2902): Einführung einer Gebührenpflicht in § 89 III-V AO



Konkretisierung des § 89 II-V AO durch die SteuerauskunftsVO v. 30.11.2007, BGBl. I 2007, 2783 (Grundlage = § 89 II 4 AO) + Anwendungserlass zur AO v. 2.1.2008, BStBl. I 2008, 26 (79), zuletzt geändert durch BMF v. 17.1.2012, BStBl. I 2012, 83 (90)



Marginale Änderungen des Gebührentatbestandes (Neufassung § 89 III-VII AO) durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 (2139): insb. Einführung einer Bagatellgrenze v. 10 T€ Gegenstandswert (§ 89 V 3 AO)

Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft

- § 2 I 1 StAuskV: „Auskunft ist für die Besteuerung des Antragstellers bindend“.
- AEAO Tz. 3.5.5: vA = VA (ebenso BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996, 998 f.; BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, 652)
- Genauer: Als Fall der Zusage ist die vA ein **ausschließlich begünstigender VA**, in dem sich die FinBeh. einseitig selbst bindet, ohne dass sich der Adressat bindet (**Selbstbindung ohne Fremdbindung** = Unterschied zum öffentlich-rechtlichen Vertrag).
- Adressat erhält einen **aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch**, den er wie eine **Art Option** nutzen kann, aber nicht muss.

Antragsvoraussetzungen (I)

- § 1 I Nrn. 1-7 StAusKV zählt die Voraussetzungen auf, insb.:
- Darstellung eines **noch nicht verwirklichten** bzw. **in die Zukunft wirkenden Sachverhalts** (Nr. 2, s. AEAO Tz. 3.5.2./3.); davon hängt die Bindung der Auskunft (Prinzip der Sachverhaltskongruenz) und ggf. auch die Höhe der Wertgebühr ab.
- **Dispositionsinteresse** (Nr. 3): substantielle Begründung, dass von den steuerlichen Auswirkungen die Disposition des Stpfl. abhängt (**individueller Maßstab**).
- **Darlegung des Rechtsproblems** und Begründung des eigenen Rechtsstandpunkts mit abschließender Formulierung einer oder mehrerer **konkreter Rechtsfragen** (Nrn. 4, 5).

Antragsvoraussetzungen (II)

- Problem der Antragsbefugnis bei **Umwandlungen, Übertragungen** bzw. **Umstrukturierungen**:
- § 1 III StAusKV lässt ausnahmsweise auch einen **Antrag eines Dritten** zu, wenn der Adressat im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existiert (**Gründungsphase**). Nach AEAO Tz. 3.2.3 müssen die Antragsteller aber darlegen, dass sie zumindest zu 50% an der noch zu gründenden Gesellschaft beteiligt sein werden.
- In Übertragungs-/Umwandlungsfällen ist **jeder** abgehende, übernehmende oder entstehende **Rechtsträger** eigenständig antragsbefugt. Die Auskunft **bindet** aber **nur im jeweiligen Steuerrechtsverhältnis**. Hier bietet sich eine **Zuständigkeitsvereinbarung i.S. des § 27 AO** an, um eine **Zentralzuständigkeit** zu erzeugen.

Erkennen der FinBeh. (I)

Wortlaut des § 89 II 1 AO: „kann“ (= **pflichtgemäßes Ermessen**, § 5 AO, s. AEAO Tz. 3.5.4)

Entschließungsermessen
„ob“

Auswahlermessen
„wie“

**m.E. als Sollvorschrift
auszulegen**

**BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11,
BStBl. II 2012, 651 (653):
Kein Auswahlermessen**

M.E. ist das **EntschlieÙungsermessen auf Null reduziert**, wenn

- Stpfl. einen ordnungsgemäÙen Antrag i.S.d. § 1 I StAuskV stellt
- Kein Hindernisgrund i.S. AEAO Tz. 3.5.4 vorliegt

§ 89 II AO = **Sollvorschrift**: Eine ordnungsgemäÙ beantragte Auskunft **ist in der Regel zu erteilen** und darf **nur in atypischen, begründeten Ausnahmefällen versagt** werden.

Begründung: Eine Abwägung zwischen der Gewährung freiheitswahrenden Dispositionsschutzes und der Verwaltungsbelastung ist nach Einführung der Gebührenpflicht nicht mehr zulässig. Der Ermessensspielraum der FinBeh. sollte durch die gesetzliche Kodifikation der verbindlichen Auskunft gegenüber dem früheren Auskunftserlass (BMF v. 29.12.2003) nicht erweitert werden.

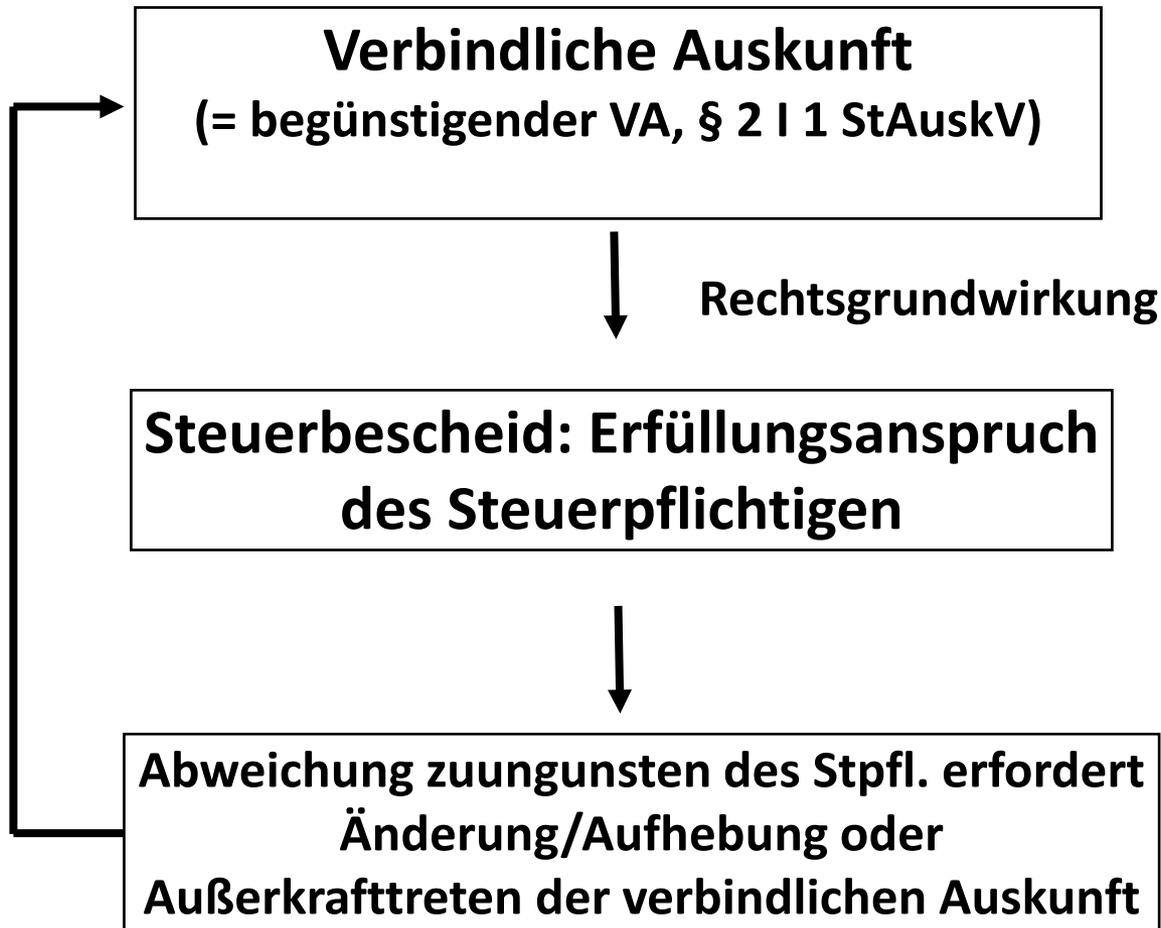
AEAO Tz. 3.5.4 nennt folgende **standardisierte Ablehnungsgründe**

- Erzielung eines Steuervorteils steht im Vordergrund (Steuersparmodell, Austestung der Grenzen des Gestaltungsmissbrauchs und der Angemessenheit).
- Gesetzliche Regelung, höchstrichterliche Entscheidung oder Verwaltungsvorschrift steht zur Klärung des Rechtsproblem bevor.

Kritik: Gerade das Ungewissheitspotenzial z.B. verdeckter Gewinnausschüttungen/Einlagen verlangt nach Dispositionsschutz. Einschränkung passt nicht zum APA-Merkblatt (BMF v. 5.10.2006, BStBl. I 2006, 594). Steht die Klärung der Rechtsfrage bevor, ist zu prüfen, ob dem Antragsteller ein Zuwarten zugemutet werden kann.

Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft

§ 2 II, III
StAuskV



Korrektur der verbindlichen Auskunft (I)

Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

- § 2 II StAusKV: Bindwirkungswirkung der vA entfällt ipso iure, wenn die Rechtsvorschrift, auf der die Auskunft beruht, wegfällt (Fall der **clausula rebus sic stantibus**, s.a. § 207 I AO).
- § 2 III StAusKV: Aufhebung der vA nach pflichtgemäßem Ermessen (**ex nunc**), wenn sich deren Rechtswidrigkeit herausstellt.
- § 2 III StAusKV verweist im Übrigen auf **§§ 129-131 AO**.

Fallgruppen:

- **Ex tunc-Korrektur** nach § 130 I, II AO nur möglich, wenn vA bereits bei Erlass rechtswidrig war und mind. 1 Tatbestand des § 130 II Nrn. 1-4 AO erfüllt ist.
- **Ex nunc-Korrektur** setzt nach § 2 III StAusKV die „**Unrichtigkeit**“ der vA voraus.
- Außerdem bedarf es einer **Abwägung** zwischen dem **Dispositionsinteresse des Stpfl.** und dem **Allgemeininteresse** an der Korrektur der vA.

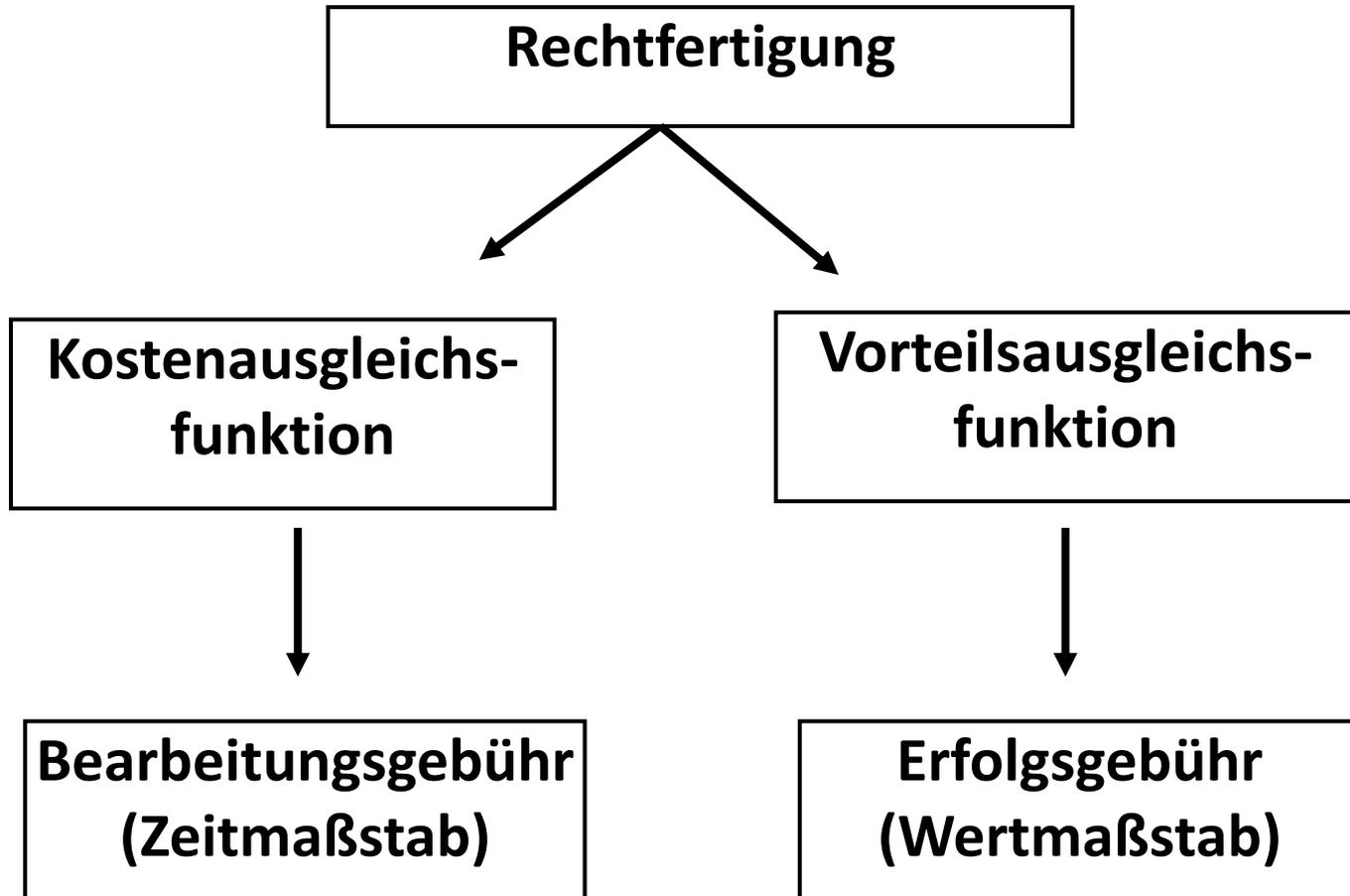
Korrektur der verbindlichen Auskunft (II)

AEAO Tz. 3.6.6 zur Korrektur

- Verbindliche Auskunft soll auch „unrichtig“ sein, wenn sie von einer später ergangenen **Rspr.** oder **Verwaltungsanweisung** abweicht.
- In diesen Fällen soll eine **Ex-nunc-Korrektur** grds. sachgerecht sein.
- Aber: Der Vertrauensschutz schließt auch eine Ex-nunc-Korrektur aus, wenn der Stpfl. die **Disposition bereits getätigt** und der verwirklichte Sachverhalt mit dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt im Wesentlichen identisch ist (= Merkmal der **Sachverhaltenskongruenz**).

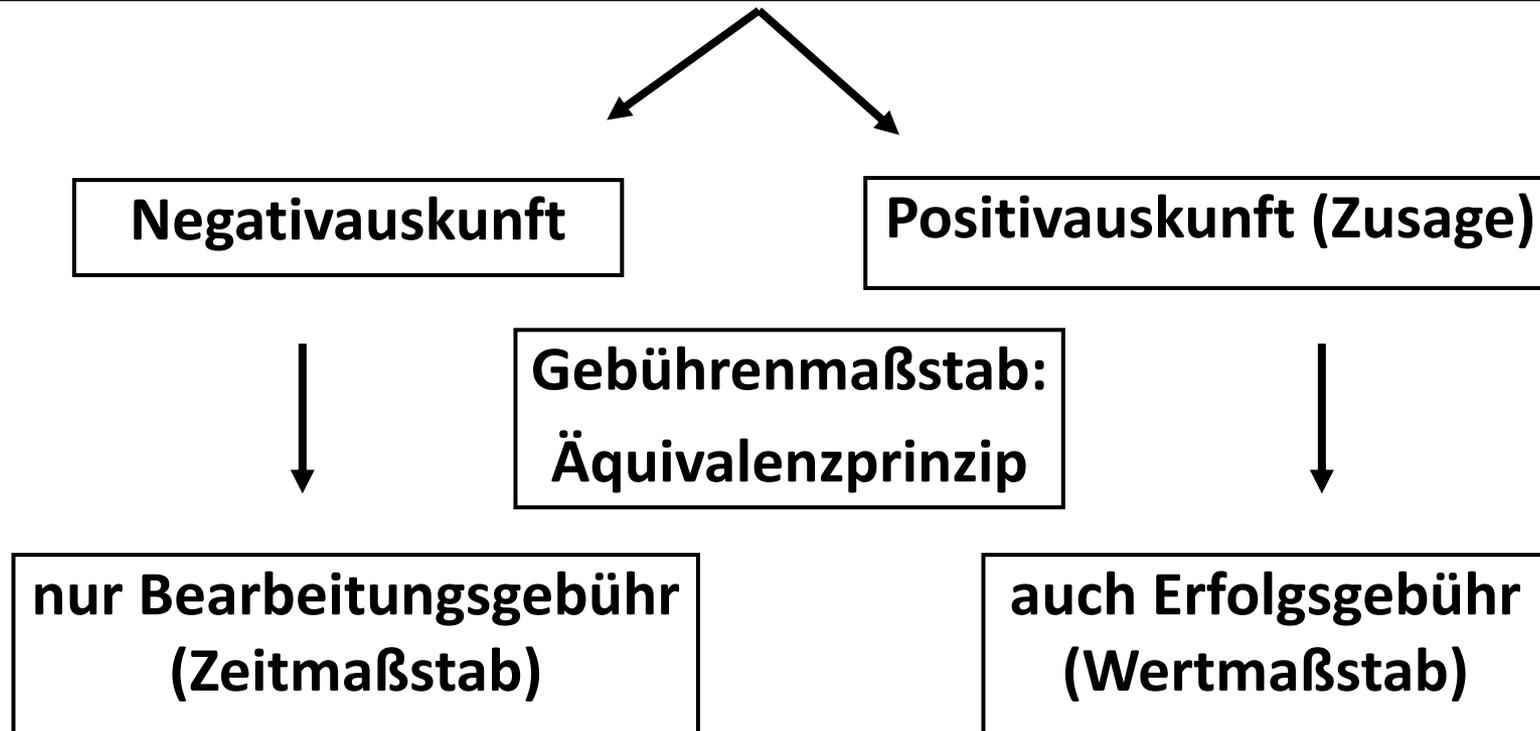
Kritik: Auch in der Phase zwischen Auskunftserteilung und Disposition fällt der Erlass einer Verwaltungsvorschrift in die Risiko- und Verantwortungssphäre der Finanzbehörde!

Rechtfertigung der Gebührenpflicht



Gebührenpflicht – Verfassungskonforme Einschränkung

- BFH v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536: **Wertgebühr** ist dem Grunde und der Höhe nach **verfassungskonform**.
- M.E. ist zu differenzieren:



Gebührenpflicht – (Teil-)Verzicht aus Billigkeitsgründen

Verfassungskonforme Auslegung des § 89 VII AO

- Bei Ablehnung der Auskunft/Negativauskunft: Beschränkung auf bloße **Zeitgebühr** (a.A. Hess. FG v. 6.7.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938: Wertgebühr auch in diesen Fällen zulässig).
- Verzicht auf die Gebühr in allen **Quellensteuer-Fällen** (erweiterte Anwendung des § 42e EStG-Prinzips auf KapESt, BauabzugSt u.ä.).
- In Fällen **indirekter Besteuerung** (z.B. USt) ist die Gebühr jedenfalls auf höchstens eine Zeitgebühr zu beschränken.
- Fälle **evidenten Missverhältnisses** zwischen Zeitaufwand und Gegenstandswert sind ermäßigend zu berücksichtigen: mehrere Steuerarten oder Steuerpflichtige bei gleichem Sachverhalt (z.B. in **Umstrukturierungsfällen**).
- Bei **Rücknahme des Antrages** (§ 89 VII 2 AO) entsprechend des bisher angefallenen Zeitaufwandes (s. AEAO Tz. 4.5.2).

Rechtsschutz im Auskunftserteilungsverfahren

**Ablehnung der Auskunft =
Negativ- EntschlieÙung:
„ob“**



**Verpflichtungsklage/-
einspruch: Anspruch auf
ermessensfehlerfreie Ent-
scheidung (ggf. Ermessens-
reduzierung auf Null)**

**Negativauskunft/vom Antrag
abweichende Auskunft -
inhaltliche Prüfung: „wie“**



**BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11,
BStBl. II 2012, 651 (653): nur
Vertretbarkeitskontrolle, ob
Sachverhalt zutreffend
erfasst und rechtlich evident
fehlerhaft gewürdigt**

Rechtsschutz – offene Fragen

- Begrenzung der inhaltlichen Prüfung auf eine **bloße Vertretbarkeitskontrolle** erscheint in den Fällen einer Ermessensreduzierung als inkonsequent (so auch FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2012, 1421 [1425 – Tz. 54] – Rev. I R 34/12; ausf. Krumm, DStR 2011, 2429 ff.).
- Dies gilt vor allem dann, wenn die Rspr. daran festhält, dass eine Wertgebühr auch in den Fällen der Negativauskunft zulässig ist.
- Der **vorläufige Rechtsschutz** durch einstweilige Anordnung **läuft** angesichts des grundsätzlichen Verbots der Vorwegnahme der Hauptsache tendenziell **leer**, weil eine „vorläufige Zusage“ keine geeignete Dispositionsgrundlage bildet.

Kritischer Blick – Mängelliste der derzeitigen Regelung (I)

- § 89 II-VII AO bietet nur eine **rudimentäre, bruchstückhafte Regelung**. Zentrale inhaltliche Regelungen sind im Wege einer VO-Ermächtigung an die Exekutive delegiert worden.
- Geboten ist ein gesonderter AO-Abschnitt der „**kooperativen Handlungsformen**, der die vA auf die verbindliche Zusage (§§ 204-207 AO) u. LoSt-Anrufungsauskunft abstimmt, APA u. sog. tatsächliche Verständigungen einbezieht.
- **Bindungswirkung und Korrektur** der vA sollten im Parla-mentsgesetz eindeutig geregelt werden.
- Die vage Ermessensermächtigung sollte einem klaren **Rechtsanspruch auf vA mit engen tatbestandlichen Ausnahmen** weichen.

Kritischer Blick – Mängelliste der derzeitigen Regelung (II)

- Unter diesen Voraussetzungen ist auch eine erfolgsabhängige **(wertbezogene) Gebühr** als Gegenleistung vertretbar.
- Die **Höhe der Gebühr** sollte mit der **APA-Gebühr i.S.d. § 178a AO** abgestimmt werden. Im Falle einer **Antragsablehnung** oder **Negativauskunft** muss die Gebühr auf den **Zeitaufwand begrenzt** werden.
- **Steuerentrichtungspflichtige/bloße Steuereinsammler** sind von der Gebührenpflicht nach dem Vorbild des § 42e EStG auszunehmen.
- 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 OFD/FinMin.