

Protokoll zum
152. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 9.2.2018*

Max Weber

Dipl.-Jur. – Doktorand

**„Die Zusage im Umsatzsteuerrecht – eine Untersuchung im steuer-
verfassungsrechtlichen Mehrebenensystem“**

* Dipl.-Jur. Emran Sediqi, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A.	Einleitung	4
B.	Einführung.....	5
I.	Grundlagen des Umsatzsteuerrechts	5
1.	Mehrebenensystem.....	5
2.	USt als indirekte Verbrauchsteuer	5
3.	Leistungsfähigkeits- und Neutralitätsprinzip	6
4.	Gutglaubensschutz	6
II.	Die Prüfungsgegenstände der Untersuchung	6
1.	Die Inanspruchnahme des Unternehmers.....	7
2.	Die Inanspruchnahme des Unternehmers als kumulative Gesamtbelastung.....	7
a)	Grundlagen	8
b)	Voraussetzungen	8
c)	Folgen einer Gesamtbetrachtung.....	9
d)	Konkretisierung auf den Unternehmer	9
e)	Zwischenergebnis: Erster Prüfungsgegenstand.....	10
3.	Die geltende Zusage im Umsatzsteuerrecht	10
C.	Untersuchung de lege lata	10
I.	Der verfassungs- und europarechtliche Prüfungsmaßstab im umsatzsteuerlichen Mehrebenensystem.....	10
1.	Bestandsaufnahme: Mögliche Prüfungsmaßstäbe.....	11
a)	Rechtsakte der EU	11
b)	Rechtsakte der Mitgliedstaaten	12
aa)	Umsetzungsrecht	12
bb)	Umsetzungsneutrales Recht.....	12
cc)	Prüfungsmaßstab im Kollisionsfall	14
2.	Konkretisierung.....	15
a)	Prüfungsmaßstab bei umsatzsteuerlichen Zusagen	15
b)	Prüfungsmaßstab bei kumulativen Gesamtbelastungen.....	16
3.	Zwischenergebnis zum Prüfungsmaßstab	17
II.	Die Inanspruchnahme des Unternehmers	17
1.	Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 I GG.....	17
a)	Pflichtdienste.....	17

b)	Zahlpflicht	18
2.	Verhältnismäßigkeit	18
a)	Isoliert	18
b)	Gesamtbetrachtung	19
aa)	Geeignetheit	19
bb)	Erforderlichkeit	20
cc)	Angemessenheitsprüfung	20
3.	Ausgleichspflicht	21
a)	Grundlagen	21
b)	Übertragung	22
c)	Inhalt	23
III.	Die verbindliche Auskunft	23
1.	Grundkoordinaten	24
a)	Zweck	24
b)	Historie	24
c)	Rechtsnatur	24
d)	Umfang der Bindungswirkung	25
2.	Auskunftsverfahren	25
a)	Zuständigkeit	25
b)	Antragsvoraussetzungen	26
c)	Behandlung des Antrags durch die Behörde	27
3.	Gebührenpflicht	28
a)	Rechtslage	28
b)	Rechtfertigung allgemein	29
c)	Sonderfälle	29
d)	Umsatzsteuer	30
e)	Spezifisch gleichheitsrechtliche Prüfung	31
f)	Europarechtliche Prüfung	33
g)	Ergebnis zur Gebührenpflicht	34

4. Rechtsschutz.....	34
IV. Zwischenergebnis <i>de lege lata</i>	36
D. <i>De lege ferenda</i>	36
I. Bisherige Ansätze	36
II. Eigener Vorschlag.....	38
1. Retrospektive Veranlagungssicherheit und prospektive Planungssicherheit	38
2. Konkrete Vorschläge.....	39
a) Beiderseitige Bindungswirkung	39
b) Einzelne Verfahrensfragen.....	41
aa) Zuständigkeit	41
bb) Antragsvoraussetzungen.....	42
cc) Zusageanspruch	43
dd) Entscheidungsfrist	44
ee) Veröffentlichung.....	45
E. Schlusswort	45

A. Einleitung

Prof. Dr. Roman Seer eröffnet das zweite Bochumer Steuerseminar im Jahr 2018 mit der Begrüßung der Teilnehmer und der Vorstellung des Referenten *Herrn Max Weber*. *Herr Weber* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter des Lehrstuhls für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. *Prof. Seer* sieht eine Parallele des heutigen Seminarthemas zu der Lohnsteuer, bei der der Arbeitgeber den Lohnsteuereinbehalt mit vollständigem eigenen Risiko betreibt. Bei der Lohnsteuer gebe es aber zumindest die kostenfreie Lohnsteueranrufungsauskunft des § 42e EStG. Bei der Umsatzsteuer gebe es keine vergleichbare kostenfreie Möglichkeit für den Unternehmer, wodurch ein Zwang zum kostenpflichtigen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO entstehe. Auf Ebene der EU habe die EU-Kommission ein Pilotverfahren in die Welt gerufen, in dem über eine flächendeckende Zusage für umsatzsteuerliche Zwecke nachgedacht werde. Verwunderlich sei dabei aber, so *Prof. Seer*, dass Deutschland als größter Exportstaat nicht an diesem Pilotprojekt teilnehme.

B. Einführung

Herr Weber bedankt sich für die einleitenden Worte und stellt klar, dass der erste Kontakt mit dem Thema seiner Arbeit im Rahmen der Seminararbeit für den examenszugehörigen Schwerpunkt zustande gekommen sei. Im Rahmen der nur vierwöchigen Bearbeitung sei *Herr Weber* dabei aufgefallen, dass es an verschiedenen Stellen thematisiert werde, ob die verbindliche Auskunft bei umsatzsteuerlichen Fragestellungen überhaupt anwendbar bzw. sachgerecht sei. Bis dahin sei zu lesen gewesen, dass es untragbar sei, dass dem unentgeltlich vom Staat genutzten Unternehmer zugemutet werde, bei umsatzsteuerlichen Fragestellungen Auskunft nur gegen Gebühr verlangen zu können. Über ein solches rechtspolitisches Petitum sei das aber nie hinausgegangen. Als *Herr Weber* dann noch sah, dass die Kommission ein Pilotprojekt ins Leben gerufen habe, das speziell Zusagen bei umsatzsteuerlichen Fragestellungen betreffe, war *Herr Weber* davon überzeugt, dass das Thema was taue. *Herr Weber* habe sich daher zur Aufgabe gemacht, zu untersuchen, ob es vielleicht auch ein handfestes, vielleicht verfassungsrechtlich fundiertes, Regelungsbedürfnis geben könne und – selbst wenn ein solches nicht auffindbar sein sollte – wie eine auch für das Umsatzsteuerrecht zufriedenstellende Regelung aussehen könne. Entsprechend habe *Herr Weber* seine Arbeit dann auch aufgebaut. Er habe also einen großen Teil *de lege lata*, in dem *Herr Weber* die geltende Rechtslage untersuche und einen Teil *de lege ferenda*, in dem er einen Ausgestaltungsvorschlag mache. Seinem Arbeitsaufbau entsprechend möchte *Herr Weber* auch am heutigen Nachmittag vorgehen. Wie auch im Schriftlichen biete es sich hier an, eine Einführung zu Grundlagen des Umsatzsteuerrechts vorwegzustellen, die an die rechtlichen Probleme herantühre.

I. Grundlagen des Umsatzsteuerrechts

1. Mehrebenensystem

Entscheidend sei nach *Herr Weber*, dass das geltende UStG zu erheblichen Teilen auf der *Mehrwertsteuersystemrichtlinie* beruhe. Dieser Umstand führe dazu, dass stets auch oder sogar vorrangig das Unionsrecht betrachtet werden müsse. Insofern befinde sich *Herr Weber* bei seiner Untersuchung im sog. Mehrebenensystem.

2. USt als indirekte Verbrauchsteuer

Die Umsatzsteuer sei eine indirekte Verbrauchsteuer. Indirekt bedeute in diesem Zusammenhang, dass der Steuerschuldner jemand anderes sei als der intendierte Steuerträger. Steuerschuldner sei nämlich der umsatzsteuerliche Unternehmer, Steuerträger solle aber der Letztverbraucher sein. Wichtig sei an dieser Stelle die Feststellung, dass eine effektive Verbrauchsbe-

steuerung nur auf diese Weise möglich sei, denn den Verbraucher zugleich auch als Steuer-schuldner zu qualifizieren, würde den Steuervollzug vor nicht erfüllbare Aufgaben stellen. Daher verbleibe der Steuerträger in der „Anonymität des Marktes“.

3. Leistungsfähigkeits- und Neutralitätsprinzip

Davon ausgehend stelle sich die Frage, ob überhaupt die Leistungsfähigkeit des Steuerträgers auf diese Weise erfasst werden könne. Im Ergebnis besteuere der Staat nämlich die Leistungsfähigkeit einer Person, die er nicht kenne, denn der Steuerträger sei gerade nicht Teil des Besteuerungsprozesses. Dabei sei zuzugeben, dass eine Besteuerung der *individuellen* Leistungsfähigkeit nicht möglich sei. Möglich sei aber eine Typisierung der Leistungsfähigkeit des Verbrauchers. Besteuert werde daher nicht die individuelle, sondern die *typisierte* Leistungsfähigkeit des Verbrauchers. Die Nichtbelastung des Unternehmers sei daher auch eine folgerichtige Umsetzung dieses Leistungsfähigkeitsprinzips. Dies werde im Umsatzsteuerrecht Neutralitätsprinzip genannt.

4. Gutgläubensschutz

Der im Umsatzsteuerrecht gewährte Gutgläubensschutz sei nach *Herr Weber* eng mit dem Neutralitätsprinzip verbunden. Ein Beispiel für den Gutgläubensschutz sei etwa die Tatsache, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend machen könne, obwohl sein Vertragspartner eine falsche Rechnung ausgestellt hat. Die folgenden zwei Schlussfolgerungen seien daher zulässig: (i) der Gutgläubensschutz sei im Umsatzsteuerrecht lediglich eine Konkretisierung des Neutralitätsprinzips, keineswegs ein eigenständiges Strukturprinzip und (ii) werde der gute Glaube des Unternehmers immer unabhängig vom staatlichen Handeln geschützt. Auf diesen Gedanken werde *Herr Weber* an späterer Stelle nochmal zurückkommen.

II. Die Prüfungsgegenstände der Untersuchung

Herr Weber stellt klar, dass er zwei unterschiedliche Prüfungsgegenstände in seiner Arbeit untersucht habe. Ziel seiner Untersuchung sei die Frage nach einem Regelungsbedürfnis. Dieser Frage möchte sich *Herr Weber* in zwei Stufen nähern. Um seine Vorgehensweise bildlich zu verdeutlichen, macht *Herr Weber* einen Vergleich mit einem Loch im Teppich: Man müsse auf der ersten Stufe untersuchen, *ob* überhaupt die Möglichkeit besteht, dass es ein Loch gibt. Hat man ein solches (Regelungs-)Loch einmal festgestellt, müsse man sich zweitens fragen, ob dieses Loch nicht bereits geflickt wurde. Lege man diese von *Herr Weber* gezeichnete Schablone auf seine Untersuchung bedeute dies erstens die Frage nach der *Ausgleichsbedürftigkeit* der Inanspruchnahme des Unternehmers (Frage nach dem Loch). Zweitens sei sodann das bestehende

Ausgleichsinstrument der Zusage im Umsatzsteuerrecht – die verbindliche Auskunft – auf ihre *Ausgleichsfähigkeit* hin zu untersuchen (Frage nach dem Flicker).

1. Die Inanspruchnahme des Unternehmers

An dieser Stelle möchte *Herr Weber* zunächst konkretisieren, was genau mit der Inanspruchnahme des Unternehmers gemeint sei. Der Unternehmer als unerlässlicher Teil der (Umsatz-) Besteuerung werde auch als *verlängerter Arm des Staates*, *Verwaltungshelfer*, *Hilfskraft der Steuerbehörden* etc. bezeichnet. Umstritten sei, ob der Unternehmer sog. Indienstgenommener sei. Eine Indienstnahme liege nach der Definition vor, wenn jemand für den Staat eine fremde Aufgabe erledige. Paradebeispiel sei der Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug. Gehe man nun ganz formal an diese Frage heran, dürfe man den Unternehmer nicht als Indienstgenommenen bezeichnen, weil er eine eigene Steuerschuld erfülle und damit keine fremden Aufgaben erledige. *Herr Weber* hält diese Differenzierung zwischen Steuerschuldnerschaft und Steuerentrichtungspflicht jedoch für zu formal, weshalb er in seiner Arbeit nicht Stellung dazu bezogen habe, denn für ihn sei es nur eine die Frage der Bezeichnung. Einer Entscheidung in seiner Arbeit sei er damit aus dem Weg gegangen, indem er einheitlich von der Inanspruchnahme des Unternehmers spreche. Um sich der Frage nach der konkreten Prüfung zu nähern, habe *Herr Weber* in seiner Arbeit den Inhalt dieser Inanspruchnahme dargestellt und dabei zwischen Pflichten (z.B. Erklärungspflichten, vgl. § 18 UStG), Obliegenheiten (z.B. Rechnungsvorlage für den Vorsteuerabzug) und Risiken¹ des Unternehmers differenziert.

Als Zwischenergebnis sei erstens festzuhalten, dass der Unternehmer für den Staat handeln müsse und ihn dabei ein Konglomerat an Pflichten, Risiken und Obliegenheiten treffen. Andererseits sei zu konstatieren, dass jede Pflicht, Obliegenheit und jedes Risiko isoliert betrachtet gerechtfertigt – insb. verhältnismäßig – sei. Dies sei aber genau das Problem.

2. Die Inanspruchnahme des Unternehmers als kumulative Gesamtbelastung

Herr Weber habe sich die Frage gestellt, ob es möglich sei, bei einer grundrechtlichen Prüfung nicht allein auf den Einzelakt abzustellen, sondern mehrere Einzelakte einer Gesamtbetrachtung zu unterziehen. Dies werde unter der Bezeichnung „additiver Grundrechtseingriff“ diskutiert.

¹ So sei die Steuerhinterziehung kein Risiko der Inanspruchnahme des Unternehmers, denn derjenige, der vorsätzlich eine Steuerhinterziehung begehe, handele nicht mehr im Rahmen der fremdnützigen Inanspruchnahme, sondern vielmehr eigennützig.

a) Grundlagen

Dieser Gedanke sei auch dem Grundgesetz nicht fremd. Dem Rechtsstaatsprinzip werde ein Verbot der übermäßigen Gesamtbelastung entnommen und auch im finanzverfassungsrechtlichen Teil des Grundgesetzes spreche Art. 106 III 4 Nr. 2 GG davon, dass eine „Überbelastung des Steuerpflichtigen vermieden“ werden müsse. Gleiches liege auch dem strafrechtlichen Grundsatz *ne bis in idem* zu Grunde. Die einzelne Strafe sei zwar zulässig. Jedoch dürfe diese Strafe nicht durch eine weitere Strafe für die gleiche Tat ergänzt werden. Zwei für sich betrachtet zulässige Einzelstrafen seien im Zusammenwirken unzulässig. *Herr Weber* möchte sich nur auf die sog. vertikale Belastungskumulationen konzentrieren. Damit sei gemeint, dass mehrere Eingriffe eine einzelne Person betreffen. Dies sei von der sog. horizontalen Belastungskumulation abzugrenzen, bei der eine staatliche Maßnahme mehrere Grundrechtsträger beeinträchtige.

b) Voraussetzungen

Weitestgehend ungeklärt und umstritten sei, unter welchen Voraussetzungen man mehrere Einzeleingriffe gemeinsam betrachten könne. *Herr Weber* ist der Überzeugung, dass man ein zeitliches, ein persönliches und ein sachliches Element voraussetzen müsse. In Bezug auf das zeitliche Element können sowohl simultane als auch sukzessive Beeinträchtigungen zu einem einheitlichen Prüfungsgegenstand zusammengefasst werden. Entscheidend sei allein, dass keine der einzelnen Beeinträchtigungen bereits ihr Ende gefunden haben. Jede Einzelbeeinträchtigung müsse also noch gegenwärtig sein. In persönlicher Hinsicht sei Voraussetzung, dass nur ein Adressat vorliege. Entscheidend sei aber das sachliche Element. Teilweise werde für die Annahme eines einheitlichen Grundrechtseingriffs darauf abgestellt, dass die Einzeleingriffe denselben Zweck verfolgen. Das sei nach *Herr Weber* aber nicht sachgerecht. Es gehe bei dieser ganzen Überlegung darum, dass die Gesamtbelastung des Bürgers dargestellt werden könne. Die Belastungen des Bürgers seien unabhängig davon, welche Zwecke der Staat verfolge. Andere fordern demgegenüber die Betroffenheit desselben Grundrechts. Dies sei aber ebenso wenig zielführend, da dem belasteten Bürger die teilweise sogar umstrittene Grenzziehung zwischen den Grundrechten vollkommen gleichgültig sei. Nach *Herr Weber* sei maßgeblich auf die Sicht des Adressaten der staatlichen Maßnahmen abzustellen. Wirken mehrere Einzeleingriffe aus Sicht des Bürgers wie eine einheitliche Belastung für ihn, so müsse die Möglichkeit bestehen diese auch einheitlich zu beurteilen.

Das Bundesverfassungsgericht habe sich mit dem Aufstellen von Voraussetzungen bislang zurückgehalten. Die Anerkennung einer solchen Belastungskumulation habe es aber bereits an verschiedenen Stellen deutlich gemacht. Zunächst sprach es im Rahmen der Entscheidung zur

Vermögensteuer davon, dass die Vermögensteuer „zu den übrigen Steuern [...] nur hinzutreten [darf], soweit die steuerliche Gesamtbelastung [...] in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt.“ Erstmals von einem additiven Grundrechtseingriff habe das BVerfG bei zeitgleich durchgeführten Observationsmaßnahmen gesprochen. In Folgejudikaten habe das Gericht meist nur noch betont, dass es möglich sei, „dass verschiedene einzelne, für sich betrachtet geringfügige Eingriffe in grundrechtlich geschützte Bereiche in ihrer Gesamtwirkung zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung führen, die das Maß der rechtsstaatlich hinnehmbaren Eingriffsintensität überschreite[n]“.

c) Folgen einer Gesamtbetrachtung

Erste und entscheidende Folge sei, dass die Annahme eines additiven Grundrechtseingriffs die Eingriffsintensität erhöhe und damit die Proportionalität zum Eingriffszweck verändere. Der Eingriff werde im Ergebnis weniger verhältnismäßig. Prozessual bleibe es aber dabei, dass ein Einzelakt gerügt werde. Das BVerfG habe dann aber eine doppelte Prüfung vorzunehmen. Erstens müsse es den Einzelakt isoliert betrachten und zweitens müsse es den Einzelakt im Zusammenhang mit den hinzukommenden Belastungen in seiner Gesamtwirkung würdigen. Prozessrechtlich sei also immer ein Einzelakt als Türöffner zu rügen mit dem Hinweis auf eine mögliche Belastungskumulation. Stelle das Bundesverfassungsgericht letztlich fest, dass die Gesamtwirkung als unverhältnismäßig anzusehen sei, so sei es nicht befugt, eine Nichtigkeitserklärung auszusprechen oder die Maßnahme aufzuheben. Denn einerseits seien die Voraussetzungen des § 78 S. 1 BVerfGG meist nicht erfüllt, weil der gerügte Einzelakt verfassungsmäßig sei. Andererseits könne das Bundesverfassungsgericht auch das unverhältnismäßige Belastungsbündel nicht aufheben. Denn die Entscheidung, welche Einzelbelastung abzumildern, welche Maßnahme zu unterlassen und/oder welche Leistung zu gewähren sei, um eine Gesamtverhältnismäßigkeit herzustellen, obliege allein dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber. Das Bundesverfassungsgericht könne daher allein eine Unvereinbarkeitserklärung nach § 31 II 2, 3 BVerfGG aussprechen.

d) Konkretisierung auf den Unternehmer

Zeitlich sei der Unternehmer dauerhaft belastet. Persönlich sei auch nur er Adressat der Belastungen. Und sachlich wirken die Arbeiten, die er für umsatzsteuerlich Zwecke erfüllt, für ihn einheitlich, gerade weil er Unternehmer sei. Bei Anwendung der aufgestellten Voraussetzungen könne Herr Weber also eine Belastungskumulation feststellen.

e) **Zwischenergebnis: Erster Prüfungsgegenstand**

An dieser Stelle könne *Herr Weber* seinen ersten Prüfungsgegenstand nun konkret benennen. Der erste Prüfungsgegenstand seiner Untersuchung sei mithin die Inanspruchnahme des Unternehmers als kumulative Gesamtbelastung.

3. **Die geltende Zusage im Umsatzsteuerrecht**

Zweiter Prüfungsgegenstand sei die geltende Zusageregelung im Umsatzsteuerrecht: Die verbindliche Auskunft. Die verbindliche Auskunft finde als Generalzusage mangels Sonderregelung auch auf die Umsatzsteuer Anwendung. Die Bezeichnung der verbindlichen Auskunft sei nach *Herr Weber* widersprüchlich. Zusagen seien nämlich alle Selbstverpflichtungen von Behörden mit Bindungswirkung. Demgegenüber seien Auskünfte nur unverbindliche Wissenserklärungen. Ebenso wie die verbindliche Auskunft sei auch die Zollltarif- und die Lohnsteueranrufungsauskunft tatsächlich eine Zusage. Demgegenüber sei die Bezeichnung verbindliche Zusage, wie in § 204 AO, überflüssig, weil eine Zusage ohnehin verbindlich sei. Die Begrifflichkeiten habe *Herr Weber* daher zunächst als ungenau hingenommen, er habe sich aber dennoch um eine einheitliche Terminologie bemüht. Ferner merkt *Herr Weber* an, dass auch er zum Ende seiner Arbeit die Terminologie durcheinander bringen werde. Zusagen seien letztlich noch von sog. Vorbescheiden abzugrenzen, wie sie sich bislang insbesondere im Planungsrecht finden. Anders als Zusagen, seien diese sowohl für den Staat als auch für den Bürger bindend. Im internationalen Kontext werde auch von *advance rulings*, *tax rulings* und *grenzüberschreitenden Vorbescheiden* gesprochen. Meist seien damit verbindliche Handlungsformen gemeint, sodass es sich nach deutscher Terminologie um Zusagen handele.

C. **Untersuchung de lege lata**

Nach der Nennung der Prüfungsgegenstände sei nun der Prüfungsmaßstab zu untersuchen. Die Bestimmung des konkreten Prüfungsmaßstabs erweise sich in dieser Konstellation jedoch als durchaus problematisch.

I. **Der verfassungs- und europarechtliche Prüfungsmaßstab im umsatzsteuerlichen Mehrebenensystem**

Da die Umsatzsteuer in weiten Teilen harmonisiertes Unionsrecht darstelle, sei die Bestimmung des konkreten Prüfungsmaßstabs problematisch, so *Herr Weber*. Ihr liege die Mehrwertsteuer-systemrichtlinie zu Grunde, was bedeute, dass das geltende nationale Umsatzsteuerrecht nicht zur Gänze der Feder des nationalen Gesetzgebers entstamme, sondern auch und insbesondere der des unionalen Gesetzgebers. Man könne daher nicht einfach behaupten, dass letzten Endes

deutsche Rechtsnormen geprüft werden und deshalb auch ohne Zweifel nationale Verfassungsstandards – insb. Grundrechte – Anwendung finden.

1. Bestandsaufnahme: Mögliche Prüfungsmaßstäbe

Als erstes möchte *Herr Weber* dabei an die *nationalen Grundrechte* denken. Das Unionsrecht halte daneben aber noch drei weitere Prüfungsmaßstäbe offen, wovon sich vor allem einer als problematisch herausstelle. Unproblematisch seien zum einen die *unionsrechtlichen Grundfreiheiten* Prüfungsmaßstab. Diese finden Anwendung, sofern ein Grenzüberschritt vorliege und seien dann als primäres Unionsrecht ohne weiteres anwendbar. Zum anderen finden sich aber auch in der *EMRK* Gewährleistungen, die Prüfungsmaßstab sein könnten. Sowohl im nationalen als auch im Unionsrecht haben die Gewährleistungen der EMRK jedoch nicht den Charakter einer Rechtsquelle, sondern nur den einer Rechtserkenntnisquelle. Nationale Grundrechte müssen entsprechend der Konventionsrechte ausgelegt werden. Gleiches gelte für Unionsgrundrechte, die sich in der Grundrechtecharta finden. Die Gewährleistungen der EMRK benötigen also stets ein Vehikel, um national und unionale Wirkung zu entfalten. Vorrangig sei daher die Frage entscheidend, welches Vehikel überhaupt anwendbar ist. Damit sei nach *Herr Weber* der Kern des Problems angesprochen. Es stelle sich nämlich die Frage, ob für die Untersuchung nationale Grundrechte und/oder unionale Grundrechte anwendbar seien. Diese Frage möchte *Herr Weber* zunächst abstrakt und differenziert beantworten. Dabei unterscheidet *Herr Weber* zwei Konstellationen:

- Was ist Prüfungsmaßstab bei Rechtsakten der EU: also insb. bei Verordnungen und Richtlinien und
- Was ist Prüfungsmaßstab bei Rechtsakten des nationalen Gesetzgebers.

a) Rechtsakte der EU

Bei Rechtsakten der EU sei die Antwort einfach: Die zentrale Anwendungsnorm für die GrCH sei Art. 51 I 1 GrCH. Danach binden die Grundrechte der Charta die „Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union“ und die Mitgliedstaaten „ausschließlich bei der Durchführung von Unionsrecht“. Liege also ein Rechtsakt der EU vor, seien die Organe der Union unmittelbar an die Unionsgrundrechte gebunden. Aus nationaler Sicht werde an dieser Stelle die sog. Solange-Rspr. des BVerfG relevant. Das BVerfG nehme nach dem Maßstab der Solange II-Entscheidung die eigene Prüfkompetenz bei Unionsrechtsakten zurück, wenn auf Unionsebene ein den nationalen Grundrechte vergleichbarer Grundrechtsschutz sichergestellt sei. Demnach

wäre eine Anwendbarkeit nationaler Grundrechte nur anzunehmen, wenn nachgewiesen werde, dass der jeweils unabdingbare Grundrechtsschutz gegen Unionsakte *generell* nicht gewährleistet sei. Spätestens mit Inkrafttreten der GrCH sei ein solcher Nachweis kaum mehr möglich und nur theoretischer Natur, sodass unionale Rechtsakte auch allein an unionalen Grundrechten gemessen werden.

b) Rechtsakte der Mitgliedstaaten

Schwieriger werde die Lage aber bei der Frage nach dem Prüfungsmaßstab bei nationalen Rechtsakten. Stets sei dabei die Frage zu beantworten, ob eine „Durchführung von Unionsrecht“ im Sinne von Art. 51 I 1 GrCH vorliege. Dabei möchte *Herr Weber* wiederum zwei Konstellationen unterscheiden: Einerseits das sog. Umsetzungsrecht und andererseits das sog. umsetzungsneutrale Recht.

aa) Umsetzungsrecht

Unter Umsetzungsrecht seien nationale Rechtsakte zu verstehen, die gerade deshalb ergehen, weil den nationalen Gesetzgeber eine Umsetzungsverpflichtung treffe. Bereits hier differieren die Ansätze des EuGH und des BVerfG. Der EuGH nehme eine Bindung der Mitgliedstaaten an die Unionsgrundrechte unproblematisch an und übe seine Rechtsprechungstätigkeit voll aus. Das BVerfG hingegen differenziere: Werde der nationale Gesetzgeber nur als „verlängerter Arm“ des Unionsgesetzgebers tätig, weil er bei der Umsetzung keinerlei Spielraum inne habe, so sei dies nicht anders zu beurteilen, als wenn der Unionsgesetzgeber direkt tätig geworden wäre. Maßstab sei dann erneut die Solange II-Entscheidung. Nationale Grundrechte finden also keine Anwendung. Habe der nationale Gesetzgeber aber einen Umsetzungsspielraum, so müsse er sich das geschaffene Gesetz zumindest teilweise als sein eigenes zurechnen und sich an nationalen Grundrechten messen lassen. Nationale Grundrechte finden dann Anwendung. Es könne also dazu kommen, dass BVerfG und EuGH beide ihre Rechtsprechungskompetenz ausüben wollen. Wie dieser Konflikt zu lösen sei, werde *Herr Weber* an späterer Stelle erläutern.

bb) Umsetzungsneutrales Recht

Das Umsetzungsrecht sei nach *Herr Weber* jedoch nicht einmal die problematische Konstellation. Denn für den Fall, dass Umsetzungsrecht vorliege, sei es durchaus noch nachvollziehbar, von einer „Durchführung von Unionsrecht“ im Sinne von Art. 51 I 1 GrCH zu sprechen. Schwieriger sei diese Annahme aber in der Kategorie des umsetzungsneutralen Rechts. Unter umsetzungsneutrales Recht verstehe *Herr Weber* im Ursprung rein nationale Rechtsakte, die aber auf unionsrechtlich geprägte Fallgestaltungen Anwendung finden. Die verbindliche Auskunft beispielsweise sei keinesfalls geschaffen worden, um Unionsrecht umzusetzen. Gleich-

wohl sei die verbindliche Auskunft auf die Umsatzsteuer anwendbar und bei dieser handele es sich ja gerade um harmonisiertes Unionsrecht. Der Grund für diese Fragestellung bei rein nationalen Rechtsakten sei die *Åkerberg-Fransson* Entscheidung des EuGH.² Herr Weber fasst den Sachverhalt kurz wie folgt zusammen:

Herr Fransson wurde seitens der schwedischen Steuerbehörden beschuldigt, seinen steuerlichen Mitteilungspflichten nicht nachgekommen zu sein. Im Jahr 2007 musste er daher die nicht entrichtete Steuer nachzahlen und wurde im Erhebungsverfahren mit Steuerzuschlägen belastet. Ein Teil der Steuer entfiel dabei auf nicht entrichtete Mehrwertsteuer. Im Jahr 2009 wurde ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung gegen Herrn Fransson eröffnet. Der Tatvorwurf beruhte dabei auf demselben Sachverhalt, der auch schon der Festsetzung der Steuerzuschläge zugrunde lag.

Das schwedische Gericht setzte das nationale Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage vor, ob ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelbestrafung aus Art. 50 GRCh vorliege. Der EuGH hatte also zunächst darüber zu entscheiden, ob die GrCH überhaupt anwendbar sei. Es stellte sich die Frage, ob ein Mitgliedstaat beim Vollzug des nationalen Steuerstrafverfahrensrechts an die Grundrechtecharta gebunden sei. Konkret: Es war fraglich, ob eine „Durchführung von Unionsrecht“ auch vorliege, wenn rein nationales Recht Prüfungsgegenstand sei, das aber auf Unionsrecht, die Hinterziehung von Mehrwertsteuer, anwendbar sei. Der EuGH habe dies bejaht. Schön sei, dass der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen die Vorlagefrage noch „irritierend“ nannte, weil das nationale Steuerstrafverfahren „völlig unabhängig“ von der Mehrwertsteuererhebung bestehe. Der EuGH entschied aber, dass unionale Grundrechte „in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung finden“. Sobald eine nationale Rechtsvorschrift in den „Geltungsbereich des Unionsrechts“ falle, sei der EuGH berufen, über dessen Vereinbarkeit mit unionalen Grundrechten zu entscheiden. Nehme man diese formelhaften Ausführungen erst einmal so hin, wäre zu befürchten, dass nahezu jede nationale Rechtsnorm auch vom EuGH überprüft werden könnte, betrachtet man nämlich die fortschreitende Europäisierung der Rechtsordnung. Das BVerfG sah sich deshalb auch in einer Entscheidung zu einer völlig anderen Sache genötigt, klarzustellen, dass die *Åkerberg*-Entscheidung „keiner Lesart unterlegt werden [darf], nach der diese offensichtlich als *Ultra-vires*-Akt zu beurteilen wäre [...]“. Sie dürfe insbesondere „nicht in einer Weise [...] verstanden werden, nach der

² EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, Åklagare/Hans Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, NJW 2013, 1415.

für eine Bindung der Mitgliedstaaten [...] jeder sachliche Bezug einer Regelung zum bloß abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrechts [...] ausreiche“. Noch drastischer fielen die Bewertungen in der Literatur aus. Manche nannten die *Åkerberg*-Entscheidung „kompetenzwidrig“ und als ultra-vires-akt insgesamt unhaltbar. Dem EuGH sei offensichtlich „kein Faden zu dünn“, um seine eigene Rechtsprechungstätigkeit auszuweiten. *Herrn Weber* störte dieser kollektive Aufschrei. Denn als so „schlimm“ empfinde er die Ausführungen des EuGH gar nicht. Für *Herrn Weber* war damit erstmal gar kein Grund zur Aufregung gegeben, denn bevor man nicht wisse, was „unionsrechtlich geregelte Fallgestaltungen“ und der „Geltungsbereich des Unionsrechts“ seien, könne man auch nicht bewerten, ob dies nun eine weite, möglicherweise kompetenzwidrige Auslegung sei oder eben nicht. Genau dies wurde aber in der Literatur nahezu missachtet. Nach *Herrn Weber* wurde einfach vom mitgliedstaatlichen worst-case der weitestmöglichen Auslegung ausgegangen. Nachdem *Herr Weber* etwas tiefer in die Rechtsprechung vor und nach der *Åkerberg*-Entscheidung reingegangen ist, konnte er insgesamt *ein* zentrales Anwendungskriterium entnehmen: Der EuGH stelle konsequent darauf ab, ob eine nationale Rechtsnorm durch ihren Hauptzweck eine *unionsrechtliche Verpflichtung* effekte, die sich aus einer konkreten unionsrechtlichen Regelung ergebe. Dabei sei unionsrechtliche Verpflichtung weiter zu verstehen, als eine reine Umsetzungsverpflichtung. So seien z.B. die Mitgliedstaaten zur effektiven Erhebung der Umsatzsteuer verpflichtet und daher auch dazu verpflichtet Umsatzsteuerhinterziehungen effektiv zu bekämpfen. Das Steuerstrafverfahrensrecht diene genau diesem Zweck. Und über diese Brücke habe der EuGH die „Durchführung von Unionsrecht“ im Fall *Åkerberg-Fransson* begründet und auch die entsprechenden unionalen Rechtsvorschriften angeführt. Als Rechtsanwender sei also zweierlei zu prüfen:

- Gibt es eine konkrete unionsrechtliche Verpflichtung und
- Wird diese Verpflichtung durch nationales Recht effekte.

cc) Prüfungsmaßstab im Kollisionsfall

Hierzu habe sich der EuGH taggleich zur Entscheidung *Åkerberg-Fransson* geäußert und zwar in der Rechtssache *Melloni*.³ Zentralnorm sei insofern Art. 53 GrCH. Diesen habe der EuGH nunmehr so interpretiert, dass nationale Grundrechtsgewährleistungen *solange* anwendbar seien, wie sie „den europäischen Schutzstandard nicht unterschreiten und den Vorrang, die Einheit und

³ EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, Stefano Melloni/Ministerio Fiscal, ECLI:EU:C:2013:107, NJW 2013, 1215.

die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigen.“ Der EuGH habe also eine Art „Sollange-Vorbehalt“ aufgestellt und diesen um Kriterien ergänzt, wie es vom BVerfG bei der Identitätskontrolle bekannt sei. Der EuGH behalte sich also eine Reservekompetenz vor. Die nationalen Gerichte haben damit mehrere Beurteilungsstufen zu durchlaufen, die meines Erachtens im Rahmen einer Vorlagefrage abgefragt werden müssten. Denn bestehe irgendein unionsrechtlicher Bezug, stelle sich sofort die Frage, welche Grundrechte Anwendung finden. Würden nach nationalverfassungsgerichtlicher Rechtsprechung nationale Grundrechte angewendet werden, muss zunächst erfragt werden, ob eine unionsrechtliche Verpflichtung durch die geprüften Rechtsnormen effektuiert werde. Dann käme es zu einem Nebeneinander. Diese Frage beurteile letztverbindlich der EuGH. Sei Antwort auf diese Frage, dass sowohl nationale als auch unionale Grundrechte Anwendung finden, stelle sich die Folgefrage, ob die Anwendung der nationalen Grundrechte den europäischen Schutzstandard unterschreite oder den Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtige. Werde auch dies bejaht, können nationale Grundrechte nicht zur Geltung kommen. Der Maßstab sei dann allein dem Unionsrecht zu entnehmen. Der EuGH habe dann auch in der Sache zu entscheiden. Daraus sei eine starke Position des EuGH in diesem System erkennbar.

2. Konkretisierung

a) Prüfungsmaßstab bei umsatzsteuerlichen Zusagen

Nun möchte *Herr Weber* seine Prüfungsgegenstände subsumieren. Vielfach wurde im Nachgang zur *Åkerberg*-Entscheidung das steuerliche Verfahrensrecht pauschal den Unionsgrundrechten unterworfen, weil es auch auf die Umsatzsteuer Anwendung finde. So pauschal sei sein Ansatz wie gezeigt aber nicht. Man müsse untersuchen, ob eine unionsrechtliche Verpflichtung vorliegt, die durch nationale Zusagen erfüllt wird. Dabei reiche nicht ein bloßer Nebenzweck aus, sondern es müsse der Hauptzweck der nationalen Regelung sein, der zugleich unionsrechtliche Verpflichtungen effektuiert. Hauptzweck nationaler Zusagen sei die Verschaffung von Planungssicherheit zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Zwar dienen Zusagen mittelbar auch der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil ein Steuerpflichtiger, der eine Zusage beantrage und dazu seine Planungen offenbare im Zweifel rechtstreu sei. Dies sei aber allenfalls ein Nebenzweck von Zusagen. Anders siehe dies beim weit überwiegenden Teil des restlichen Steuerverfahrensrechts aus. Dieses diene der effektiven Steuererhebung und damit auch der effektiven Umsatzsteuererhebung, sodass durchaus eine „Durchführung von Unionsrecht“ vorliege und Unionsgrundrechte anwendbar sein können. Für *Herrn Weber* sei aber entscheidend, ob durch die Schaffung von steuerlicher Planungssicherheit unionsrechtliche Verpflichtungen erfüllt wer-

den. *Herr Weber* meint nein. Ernsthaft in Betracht kommen allenfalls zwei Anknüpfungspunkte: Der Gutgläubensschutz im Umsatzsteuerrecht oder der allgemeine Vertrauensschutzgrundsatz des Unionsrechts. Ersterer passe nicht, weil der Gutgläubensschutz im Umsatzsteuerrecht bislang nur das Vertrauen in den Vertragspartner nicht aber in staatliche Handlungen schütze. Würde man ferner an den allgemeinen Vertrauensschutzgrundsatz des Unionsrechts anknüpfen, erlänge man einem Zirkelschluss. Denn dieser finde nach Maßgabe der *Netto Supermarkt*-Entscheidung nur Anwendung, wenn die Mitgliedstaaten Befugnisse ausüben, die Ihnen unionsrechtlich übertragen worden sind. Letztlich könne man genauso gut sagen, dass der Vertrauensschutzgrundsatz nur dann Anwendung finde, wenn eine „Durchführung von Unionsrecht“ vorliege. Genau dies möchte *Herr Weber* aber gerade begründen. Man müsste also die „Durchführung von Unionsrecht“ bejahen, um eine „Durchführung von Unionsrecht“ zu bejahen.

Weitere Anknüpfungspunkte konnte *Herr Weber* nicht ausmachen, sodass es dabei bleibe, dass der nationale Gesetzgeber bei der Schaffung nationaler Zusagen keine unionsrechtlichen Verpflichtungen erfülle. Er gehe vielmehr über das unionsrechtlich Erforderliche hinaus und unterliege daher keiner Bindung an die Unionsgrundrechte. Die verbindliche Auskunft sei also allein an nationalen Grundrechten zu messen.

b) Prüfungsmaßstab bei kumulativen Gesamtbelastungen

Ein ganz anderes Problem stelle sich bei dem Prüfungsmaßstab für kumulative Gesamtbelastungen, denn eine Gesamtbelastung setze sich aus mehreren Einzelbelastungen zusammen. Diese Einzelbelastungen können teilweise dem Unionsrecht entspringen, teilweise vom nationalen Gesetzgeber umgesetzt worden sein, teilweise aber auch rein nationaler Natur sein. Würde man nun entsprechend differenzieren, müsse die Gesamtbelastung letztlich wieder auseinandergerissen werden. Ein Teil des Bündels würde vom EuGH ein anderer Teil vom BVerfG beurteilt werden. Das würde aber dem Zweck einer Gesamtbetrachtung vollkommen zu wider laufen. Auch eine Schwerpunktbildung zwischen unionalen und nationalen Teil sei nur schwer durchführbar. *Herr Weber* habe den Solange-Vorbehalt, den der EuGH in der Rechtssache *Melloni* aufgestellt hat, ernst genommen. Demnach können nationale Grundrechte solange vorrangig angewendet werden, wie durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt werde, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden. Der Prüfungsmaßstab für die Inanspruchnahme seien daher ebenfalls nationale Grundrechte. Das Ergebnis müsse später nur an den vom EuGH aufgestellten Kriterien gemessen werden, um zu sehen, ob es als solches Bestand haben kann.

3. Zwischenergebnis zum Prüfungsmaßstab

Als Ergebnis für den Prüfungsmaßstab sei festzuhalten, dass sowohl die Inanspruchnahme als auch die verbindliche Auskunft allein an nationalen Grundrechten zu überprüfen seien.

Prof. Seer möchte an dieser Stelle nochmal erklärt wissen, woran genau die Anwendung der EU-Grundrechte scheitere, denn man könne ja auch argumentieren, dass die MwStSystRL auch die Planungsunsicherheit bekämpfen möchte. *Herr Weber* betont daraufhin, dass es aus seiner Sicht entscheidend darauf ankomme, ob eine unionsrechtliche Verpflichtung bestehe oder eben nicht. Der EuGH habe stets nach einer konkreten Norm gesucht. Die Planungssicherheit könne jedoch keiner konkreten Norm im EU-Recht entnommen werden, insb. nicht der MwStSystRL, so dass die EU-Grundrechte hier keine Anwendung finden. Im Steuerstrafverfahren sei dies anders, denn eine Verpflichtung zur Bekämpfung von MwSt-Betrug könne demgegenüber ausdrücklich einer Norm aus der MwStSystRL entnommen werden. Ein Teilnehmer des Seminars merkt an, dass die effektive Durchsetzung der MwStSystRL genauso gut auch der Vermeidung der Planungsunsicherheit dienen könne und dies daher jedenfalls mittelbar – und diese solle nach der *Åkerberg-Fransson* Entscheidung ausreichen – in der MwStSystRL Anklang finde. Die Bekämpfung des Steuerstrafrechts stehe auch nicht ausdrücklich in der MwStSystRL drin. Ein weiterer Teilnehmer stellt jedoch klar, dass der EuGH sich in der *Åkerberg-Fransson* Entscheidung sehr wohl auf eine konkrete Norm der MwStSystRL und zudem des AEUV berufe.

II. Die Inanspruchnahme des Unternehmers

1. Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 I GG

Da *Herr Weber* nun jedenfalls die Ebene des Prüfungsmaßstabs kenne, könne die eigentliche Prüfung beginnen. Die Inanspruchnahme soll daher nun an freiheitsgrundrechtlichen Verbürgungen geprüft werden. Gleichheitsrechtliche Aspekte sollen an dieser Stelle außer Betracht bleiben. Zudem möchte *Herr Weber* die Pflichtdienste des Unternehmers und die Zahlpflicht des Unternehmers getrennt betrachten.

a) Pflichtdienste

Beginnen möchte *Herr Weber* mit den Pflichtdiensten des Unternehmers. Für diese Pflichtdienste sei jedenfalls seit der Entscheidung des BVerfG zur Erdölbevorratung Art. 12 I GG der konkrete Prüfungsmaßstab.⁴ Manche wollen zwar auf die sog. Indienstnahme auch Art. 14 GG an-

⁴ BVerfG v. 16.3.1971 – 1 BvR 52/66, BVerfGE 30, 292.

wenden, da es einen Eingriff in die Eigentumsfreiheit darstelle, wenn dem Unternehmer vorge-schrieben wird, zu welchem Zweck er seine Betriebsmittel einsetzen muss. Diese Dispositionsfreiheit sei aber zumindest schwerpunktmäßig Art. 12 I GG zuzuordnen, da eher der Erwerb-vorgang als das Erworbene betroffen sei.

b) Zahlpflicht

Auch dafür sei Art. 12 I GG der richtige Maßstab. Insbesondere Art. 14 GG sei nicht anwend-bar. Dies gelte nach *Herrn Weber* unabhängig davon, ob der Steuerzugriff Art. 14 betreffe oder nicht. Das bejahe sowohl die ganz überwiegende Literatur als auch der zweite Senat des BVerfG. Der erste Senat nehme eine Beeinträchtigung nach wie vor nur an, wenn ein Eingriff erdrosselnde Wirkung hat. Aber auch diejenigen, die den Steuerzugriff an Art. 14 messen, tun dies nur, wenn „der Steuerzugriff tatbestandlich an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft“. Und das sei bei der Umsatzsteuer gerade nicht der Fall. Die vermögenswerten Rechtspositionen des Unternehmers seien für den Umsatzsteuertatbestand vollkom-men irrelevant. Bemessungsgrundlage sei das Entgelt des Verbrauchers. Der Unternehmer müs-se zahlen, einfach weil er Unternehmer ist und nicht, weil er vermögenswerte Rechtspositionen innehat, die ihn leistungsfähig machen. Anknüpfungspunkt auch des Steuerzugriffs sei daher gerade seine berufliche Stellung als Unternehmer. Er werde belastet, weil er einen Beruf ausübt. Maßstab könne dann nur Art. 12 I GG sein. Dabei sei der Eingriff, der dem Steuerzugriff zu Grunde liegt, konkret das Risiko der steuerlichen Erstbewertung. Misslinge diese Bewertung, könne der Unternehmer den tatsächlich geschuldeten Steuerbetrag meist nicht mehr auf seinen Abnehmer abwälzen. Er sei dann mit der Umsatzsteuer selbst belastet. Zwar mache der Unter-nehmer den Fehler selbst. Dieser Fehler sei aber auch dem Staat zuzurechnen, der dem Unter-nehmer genau dieses Fehlerrisiko aufgebürdet hat. Die Inanspruchnahme bestehend aus den Pflichtdiensten und dem Steuerzugriff greife damit in den Schutzbereich des Art. 12 I GG ein.

2. Verhältnismäßigkeit

Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit sei – wie bereits erwähnt – zunächst eine isolierte Prü-fung der Einzeleingriffe vorzunehmen, um sodann die Gesamtbelastung zu würdigen.

a) Isoliert

Betrachte man nun die Einzeleingriffe isoliert, so seien diese – wie *Herr Weber* bereits erwähnt habe – gerechtfertigt. Der Zweck, eine effektive Umsatzbesteuerung, könne jeden einzelnen Eingriff, der in seiner Intensität nicht wesentlich ist, rechtfertigen. Eine Ausnahme stelle die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten dar. Diese sei zwar geeignet, die typisierte Leistungs-fähigkeit des Verbrauchers zu besteuern. Sie sei aber nicht erforderlich. Denn es wäre für den

Unternehmer erstens weniger intensiv, nach tatsächlich vereinnahmten Entgelten zu besteuern, da er dann nur abführen müsse, was er auch als „Fremdgeld“ zur Verfügung habe. Gleichzeitig werde eine effektive Endverbrauchsbesteuerung genauso effektiv erreicht, wenn der Endverbraucher seinen Aufwand schon getätigt habe, sein Entgelt also gezahlt habe. Der BFH möchte zum Ausgleich der Vorfinanzierungsbelastung § 17 II Nr. 1 S. 1 UStG anwenden, indem er – aber nicht ausdrücklich – uneinbringlich definiere als „nichtvereinnahmt bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer“. Das überzeuge aus drei Gründen nicht. Erstens müsse der Unternehmer die Bemessungsgrundlage dann ständig berichtigen, wenn der Leistungsempfänger vertragskonform, aber nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums zahlt. Zweitens liege Uneinbringlichkeit nach allgemeiner Definition nur vor, wenn objektiv ersichtlich ist, dass der Leistende seine Entgeltforderung ganz oder teilweise zumindest auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Es würde also zu einer gespaltenen Auslegung von § 17 II Nr. 1 S. 1 UStG kommen. Und letztlich sei nicht ersichtlich, warum die Istbesteuerung nicht dennoch ein milderes gleich effektives Mittel darstellen soll. Die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten sei daher unverhältnismäßig.

b) Gesamtbetrachtung

Da bereits bei isolierter Betrachtung eine teilweise Unverhältnismäßigkeit angenommen werden könne, werde man bei der Betrachtung der Inanspruchnahme in der Gesamtbetrachtung wohl nicht zu einer anderen Beurteilung gelangen. In ihrer Intensität sei die Belastungskumulation nicht mehr mit einer bloßen Berufsausübungsregelung vergleichbar. Sie gehe in Bezug auf die Eingriffsintensität deutlich über das hinaus, was eine bloße Regelung des „wie“ der Berufsfreiheit wäre.

aa) Geeignetheit

Wirken mehrere Einzeleingriffe in einer Belastungskumulation zusammen, so könne dies einerseits die Geeignetheit des Belastungsbündels erhöhen. Denn durch das Zusammenwirken mehrerer Einzeleingriffe werde der Zweck unter Umständen erst zur Gänze erreicht. Eine Belastungskumulation könne aber auch genau das Gegenteil zur Folge haben. Ein isoliert betrachtet geeigneter Eingriff könne im Zusammenwirken mit anderen Einzeleingriffen seiner zweckfördernden Wirkung beraubt werden, wenn die Einzeleingriffe ihre Wirkung gegenseitig aufheben und von einem Einzeleingriff keine fördernde Wirkung, sondern nur noch eine Belastung ausgehe. Nach *Herr Weber* sei die Inanspruchnahme aber generell zweckfördernd.

bb) Erforderlichkeit

Bei der Überprüfung einer Belastungskumulation müsse untersucht werden, ob ein anderes ebenso effektives, aber weniger intensives Eingriffsbündel denkbar ist. Dazu könne einerseits ein gänzlich anderes Eingriffsarrangement erdacht und verglichen werden. Andererseits könne aber auch im Rahmen des bestehenden Eingriffsbündels eine Einzelbelastung hinweggedacht werden. Büße das Eingriffsbündel dadurch keine Effektivität ein, weil die hinweggedachte Einzelbelastung durch eine „Reserveursache“ ausgeglichen wird, sei das Eingriffsbündel im Ganzen nicht erforderlich. Denn Ergebnis des Hinwegdenkens sei ein ebenso effektives, aber weniger belastendes Eingriffsbündel. Hinweggedacht werden könne zunächst die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten. Übrig bleibe die Ist-Besteuerung, die auch im Rahmen einer Belastungskumulation eine weniger intensive Beeinträchtigung der Berufsfreiheit darstelle. Zudem könne man darüber nachdenken, die Erklärungszeitpunkte bei der Umsatzsteuer zu vereinheitlichen. Das wäre dann unter Umständen einfacher zu handhaben, aber Effektivitätseinbußen wären nicht zu befürchten. Man komme hier also zumindest an die Grenze des noch Erforderlichen.

cc) Angemessenheitsprüfung

Herr Weber hält die Inanspruchnahme des Unternehmers als Gesamtbetrachtung für unangemessen. Bei der Umsatzsteuer trage allein der Unternehmer das Risiko, dass die Abwälzung auf seinen Abnehmer gelingt und damit die Belastungskonzeption der Umsatzsteuer verwirklicht wird. Der Unternehmer habe im besten Fall bereits bevor es überhaupt zu Vertragsverhandlungen komme und die Umsatzsteuer zu einem Kalkulationsfaktor werden könne, jedenfalls die Obliegenheit, die von ihm ausgeführten oder auszuführenden Umsätze rechtlich zu bewerten. Er oder sein Steuerberater, der seinen Aufwand aber vom Unternehmer vergütet bekomme, stehe unter Umständen jeden Monat mehrfach vor rechtlichen Fragestellungen, die entscheidend für die umsatzsteuerrechtliche Bewertung seiner Umsätze seien. Ständig schwinde hinter ihm dabei das Beil des Fiskus, der die vorzunehmenden Bewertungen grundsätzlich spätestens 10 Tage nach Ablauf des entsprechenden Besteuerungszeitraums erwarte und mit teilweise erheblichen Sanktionen drohe. Dabei seien einige Rechtsprobleme mit einem hinnehmbaren Aufwand noch aus der Welt zu räumen. Andere aber können vom Unternehmer nicht ohne weiteres gelöst werden, da möglicherweise sowohl die nationale Verwaltung als auch die nationale sowie unionale Rechtsprechung noch keine eindeutigen oder handhabbaren Lösungen formuliert habe. Exemplarisch sei an dieser Stelle nur auf die Bestimmung des Leistungsortes bei Reihengeschäften, die zahlreichen Steuerbefreiungen und die Anwendung des richtigen Steuersatzes verwiesen. In einem solchen Fall müsse der Unternehmer gleichwohl eine Erstbewertung vornehmen. Misslingt diese, kann es für eine vormals noch mögliche Überwälzung der Steuerbelastung auf sei-

nen Abnehmer schon zu spät sein. Selbst wenn man annähme, dass der Unternehmer zum Ausgleich des Abwälzungsrisikos jedenfalls bei zwischenunternehmerischen Umsätzen die Möglichkeit hätte, einer Belastung durch zivilrechtliche Gestaltungen – insbesondere durch sog. Steuerklauseln – vorzubeugen, verkenne dies zweierlei: Zum einen setze dies eine entsprechende Verhandlungsposition des Unternehmers voraus, die es ihm erlaube, seine Interessen auch im zivilrechtlichen Verteilungskampf durchzusetzen. Und zum anderen biete eine zivilrechtliche Vereinbarung keine Sicherheit vor einer möglichen Insolvenz des Schuldners. Stets müsse der Unternehmer im Rahmen seiner Fremdhilfe also Selbsthilfe üben, um das vom Gesetzgeber vorgesehene Belastungskonzept zu verwirklichen. Zwar müsse der Gesetzgeber keine Überwälzungsgarantien schaffen. Er müsse aber dafür Sorge tragen, dass die Überwälzung typischerweise gelingt. Nur auf diese Weise könne die Neutralität der Umsatzsteuer gewährleistet werden.

3. Ausgleichspflicht

Bei diesem Ergebnis möchte *Herr Weber* aber nicht stehen bleiben. Vielmehr sei die weiterführende Frage zu stellen, ob der Gesetzgeber die Möglichkeit habe, die eigentlich unangemessene Inanspruchnahme auszugleichen. Dabei soll gerade nicht ein finanzieller Ausgleich im Zentrum der Betrachtung stehen. Denn die finanzielle Belastung des Unternehmers sei zwar ein Teil des Belastungsbündels. Entscheidend sei aber die Pflicht des Unternehmers zur Selbsthilfe im Rahmen einer fremdnützigen Tätigkeit zu Gunsten des Staates. Um eine Ausgleichspflicht der Belastungen des Unternehmers zu begründen, sei die Rechtsprechung zu den ausgleichspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Bundesverfassungsgerichts im Rahmen von Art. 14 GG auf die Berufsfreiheit zu übertragen.

a) Grundlagen

Im sog. Pflichtexemplarbeschluss des BVerfG⁵ habe es grundlegend herausgearbeitet, dass es möglich sei, dass ein eigentlich unverhältnismäßiger Eingriff im Rahmen von Art. 14 GG verhältnismäßig gemacht werden könne, indem die Belastung ausgeglichen werde. Im Kontext des Art. 14 GG setze die *Ausgleichspflichtigkeit* daher eine vermögenswerte Rechtsposition voraus, die durch eine Inhalts- und Schrankenbestimmung in unzumutbarer Weise beeinträchtigt werde. Die *Gewährung* des Ausgleichs setze zusätzlich voraus, dass der Gesetzgeber eine entsprechen-

⁵ BVerfG v. 14.7.1981 – 1 BvL 24/78, BVerfGE 58, 137.

de gesetzliche Ausgleichsregelung geschaffen habe. Das sei die Dogmatik der Nassauskiesungsentscheidung.⁶

b) Übertragung

Diese Grundsätze seien auf Art. 12 I GG übertragbar. Dazu stellt *Herr Weber* drei Begründungsansätze vor:

Erstens sei eine Berufsausübungsregelung letztlich nichts anderes als eine Inhalts- und Schrankenbestimmung des Berufes. Als zweites habe *Herr Weber* herausgefunden, dass die Dogmatik der ausgleichspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmung zwar bei Art. 14 GG bedeutend geworden ist, historisch seine Wurzeln aber bei Art. 12 GG habe. Denn so habe das BVerfG schon zuvor bei Art. 12 GG entschieden, dass es unverhältnismäßig sei, wenn der Staat den Einzelnen in Anspruch nehme, ohne eine angemessene Entschädigung zu zahlen. Und drittens lasse sich dies auch grundrechtsdogmatisch begründen. Denn zunächst erscheine es ja verlockend – praktisch und auch rechtsdogmatisch –, dass unverhältnismäßige Grundrechtseingriffe stets durch Entschädigungen als *ultima ratio* verfassungskonform gemacht werden können. Insb. der Bürger könne es ja bevorzugen unkompliziert eine Entschädigung in Anspruch zu nehmen, ohne Rechtsschutz in Anspruch nehmen zu müssen. Pointiert finde sich in der Literatur folgende Frage:

„Warum sollte es sich lohnen, gegen diese oder jene Freiheitsbeschränkung zu prozessieren, wenn deren Hinnahme finanziell so lukrativ ist, dass sie eine andere, vielleicht sogar deutlich attraktivere Perspektive eröffnet?“

Dem müsse aber entschieden entgegengehalten werden, dass die Freiheitsgrundrechte in der Regel nicht das hinter ihnen stehende Vermögens-, sondern das Freiheitsinteresse an sich schützen. Die durch die Freiheitsgrundrechte gesicherten Gewährleistungen seien grundsätzlich nicht valutierbar. Die Freiheit sei ein Wert an sich. Zentrale Ausnahme dieses Grundsatzes sei zunächst Art. 14 GG. Beeinträchtigungen von vermögenswerten Rechten werden von Art. 14 Abs. 1 GG tatbestandlich sogar vorausgesetzt. Das gleiche gelte dann aber auch für Art. 12 Abs. 1 GG. Für den Schutz durch Art. 12 Abs. 1 GG sei es nämlich keinesfalls gleichgültig, ob der Betroffenen wirtschaftlich motiviert handelt oder nicht. Die wirtschaftliche Motivation werde hier definitorisch vorausgesetzt, wenn es darum gehe, dass eine Tätigkeit der Schaffung und Erhal-

⁶ BVerfG v. 15.7.1981 – 1 BvL 77/78, BVerfGE 58, 300.

tung einer Lebensgrundlage dienen muss. Nur soweit also die Freiheitsausübung einen Marktwert habe, können Beeinträchtigungen dieser Freiheit ausgeglichen werden. Eine Ausgleichspflicht im Rahmen des Art. 12 Abs. 1 GG bestehe daher nur, sofern ein Beruf in unzumutbarer Weise beeinträchtigt werde. Die *Gewährung* eines Ausgleichs setze ergänzend eine entsprechende gesetzliche Regelung voraus.

c) Inhalt

Im Mittelpunkt der Betrachtungen bei Indienstnahmen stehe zumeist der finanzielle Ausgleich des Belasteten. Siehe man den Belastungsschwerpunkt richtigerweise aber im einseitigen Risiko der umsatzsteuerrechtlichen Erstbewertung und dem damit einhergehenden Abwälzungsrisiko, so könne ein finanzieller Ausgleich diese Belastung allenfalls abmildern. Das Problem an sich werde dadurch aber nicht gelöst. Das gelte umso mehr, als dass auch das BVerfG festgestellt habe, dass Ausgleichsregelungen unzulänglich seien, wenn sie sich auf die Zubilligung eines Entschädigungsanspruchs beschränken. Als mögliche Instrumente des Gesetzgebers nenne das Gericht Übergangsregelungen, Ausnahme- und Befreiungsvorschriften und den Einsatz sonstiger administrativer und technischer Vorkehrungen. Erst wenn diese Maßnahmen nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich seien, sei ein finanzieller Ausgleich zu gewähren. Diese Vorgabe ergebe sich letztlich bereits aus dem Begriff „Ausgleich“, der zwar auch den „finanziellen Ausgleich“ und damit die „Entschädigung“ umfasse, aber eben nicht mit diesem gleichsetzen sei. Der finanzielle Ausgleich sei gegenüber der Beseitigung der realen Belastung daher stets subsidiär. Wenn das Risiko der umsatzsteuerrechtlichen Erstbewertung wirksam ausgeglichen werden solle, sei eine Informationstätigkeit des Staates erforderlich, die dieses Risiko minimiere. Entscheidend sei dabei, dass diese Hilfe durch den Staat nicht ihrerseits Belastungen des Unternehmers schaffe. Die erforderliche Sicherheit könne daher nur ein Zusage leisten, die dem Unternehmer bindend Sicherheit dahingehend verschafft, dass die zugesagte rechtliche Würdigung des Umsatzgeschäftes diejenige ist, die er bei seiner Erstbewertung zu Grunde legen kann. Insofern müsse „Grundrechtsschutz durch Verfahren“ gewährleistet werden. Durch eine Rückübertragung der Grundsätze zu den ausgleichspflichtigen Inhalts- und Schrankenbestimmungen könne also eine Ausgleichspflicht des Gesetzgebers begründet werden. Als nächstes sei zu untersuchen, ob der Gesetzgeber dieser Ausgleichspflicht schon hinreichend nachgekommen ist.

III. Die verbindliche Auskunft

Damit komme *Herr Weber* zum zweiten Prüfungsgegenstand seiner Untersuchung. Diesen habe er bereits als die verbindliche Auskunft nach § 89 II ff. AO spezifiziert und er habe bereits dar-

gestellt, dass primärer Prüfungsmaßstab nationale Grundrechte seien. Durch die Untersuchung der Inanspruchnahme habe *Herr Weber* aber zugleich einen zweiten Prüfungsmaßstab herausgebildet, denn die verbindliche Auskunft könne nunmehr auch auf ihre Ausgleichsfähigkeit hin untersucht werden.

1. Grundkoordinaten

Herr Weber möchte zunächst mit einigen Grundlagen beginnen. Diese stehen zwar nicht wirklich auf dem Prüfstand, müssen aber dennoch kurz erläutert werden. Zu diesen Punkten zählen der Zweck, die Historie, die Rechtsnatur und die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft.

a) Zweck

Der Zweck der verbindlichen Auskunft bestehe – wie bereits erwähnt – in der Schaffung von Planungssicherheit.

b) Historie

Historisch habe sich die verbindliche Auskunft von einer ungeschriebenen auf Treu und Glauben beruhenden Praxis aus entwickelt. Es habe schon früh detaillierte und auch aus heutiger Sicht durchdachte Regelungsentwürfe gegeben. In gebotener Kürze stellt *Herr Weber* die Rechtshistorie wie folgt dar: Gesetzlich sei die verbindliche Auskunft seit 2006 geregelt. Im Jahr 2007 sei sodann nachträglich noch die Gebührenpflicht geregelt worden. Zuletzt sei das Regelungsregime durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens geändert worden. Dabei sei eine 6-Monats-Entscheidungsfrist, eine Gebührenbeschränkung und eine mögliche Zuständigkeitskonzentration bei einheitlichen Entscheidungen in Mehrpersonen-Konstellationen eingeführt worden.

c) Rechtsnatur

Die Frage nach der Rechtsnatur sei sogleich auch eine Frage nach der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft. Lange umstritten sei gewesen, ob es sich bei der verbindlichen Auskunft um schlichtes Verwaltungshandeln, einen Verwaltungsakt oder eine eigenständige Handlungs- und Rechtsform handelt. Heute sei weitestgehend anerkannt, dass es sich bei der verbindlichen Auskunft um einen Verwaltungsakt handle, der die Besonderheit aufweise, dass er nur einseitig die Behörde binde. Das bedeute, dass der Steuerpflichtige, wenn er die verbindliche Auskunft erhält, eine Art Option innehabe, sich auch auf die verbindliche Auskunft zu berufen. Das müsse er aber nicht. Er könne auch eine abweichende Beurteilung geltend machen. Die verbindliche Auskunft sei also ein einseitig bindender Verwaltungsakt. Die verbindliche Auskunft lasse sich im Verhältnis zum späteren Steuerbescheid als Rechtsgrund bezeichnen. Soweit die

verbindliche Auskunft gelte, überlagere sie das Gesetz. Sobald also ein Steuerbescheid dem Inhalt der verbindlichen Auskunft widerspreche, sei dieser rechtswidrig.

d) Umfang der Bindungswirkung

Herr Weber unterscheidet bei der Bindungswirkung den sachlichen, den persönlichen und den zeitlichen Umfang der Bindungswirkung. In sachlicher Hinsicht sei zunächst erforderlich, dass der verwirklichte Sachverhalt dem Sachverhalt entspreche, der der verbindlichen Auskunft zu Grunde lag. Man nenne dies die sog. *clausula rebus sic stantibus*, die in § 2 I 1 StAuskV geregelt sei. Von dieser *clausula rebus sic stantibus* sei die sog. *clausula legibus sic stantibus* zu unterscheiden. Diese sei in § 2 III StAuskV geregelt und besage, dass die Bindungswirkung ipso iure entfalle, wenn sich die der Auskunft zu Grunde gelegte Rechtslage ändert. Eine Änderung der Rechtslage liege insb. bei Änderungen des einfachen Rechts und Entscheidungen des BVerfG vor, nicht aber bei anderen gerichtlichen Entscheidungen oder auch geänderten Verwaltungsmeinungen. Denn dass sich die Behörde über die Auslegung des einfachen Rechts irre oder auch ihre eigene Auffassung ändere, sei allein ihr Risiko und dies könne sich nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken. In persönlicher Hinsicht wirke die verbindliche Auskunft grundsätzlich nur zu Gunsten des Antragstellers. Letztlich stelle sich noch die Frage der zeitlichen Bindungswirkung und damit der Bestandskraft. Wie jeder Verwaltungsakt bleibe auch die verbindliche Auskunft wirksam, solange und soweit sie nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder erledigt sei. Zunächst gelten für die verbindliche Auskunft auch die §§ 129-131, die aber nur eine geringe Relevanz haben. Eine besondere Korrektornorm enthalte § 2 IV StAuskV. Demnach können „unrichtige“ Auskünfte mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben werden. Unrichtigkeit heiße dabei Rechtswidrigkeit. Erneut könne eine Änderung einer Verwaltungsanweisung entgegen dem AEAO keine Unrichtigkeit begründen, da diese allein in den Risikobereich der Finanzverwaltung falle. Hier könne also zunächst festgehalten werden, dass die verbindliche Auskunft als Verwaltungsakt eine einseitige Bindungswirkung aufweise, die nicht durch bloße Verwaltungsinterna in Frage gestellt werden dürfe. *De lege ferenda* werde *Herr Weber* bei dieser Erkenntnis aber nicht stehen bleiben. Insbesondere die Bindungswirkung als Kernstück jeder Zusageregelung könne als Stellschraube genutzt werden, um eine Zusage für das Umsatzsteuerrecht sachgerecht auszugestalten.

2. Auskunftsverfahren

a) Zuständigkeit

Dabei stelle sich zunächst die Frage, wer für die Erteilung von verbindlichen Auskünften in Umsatzsteuerfällen zuständig sei. Die Zuständigkeit der Finanzbehörden für verbindliche Aus-

künfte sei in § 89 II 2, 3 AO geregelt. Gem. § 89 II 2 AO sei das bei späterer Sachverhaltsverwirklichung örtlich zuständige FA auch sachlich zuständig. Man könne insofern von einer Annexkompetenz sprechen. Von der dezentralen Zuständigkeit der örtlichen FÄ unterscheide § 89 II 3 AO die zentrale Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern. In bestimmten Fällen komme dem BZSt demnach eine Zentralzuständigkeit für verbindliche Auskünfte zu, und zwar wenn eine Bestimmung des örtlichen FA nach §§ 18-21 AO nicht möglich ist. In seiner Arbeit habe *Herr Weber* herausgearbeitet, dass es bei rein umsatzsteuerrechtlichen Fragestellungen *de lege lata* nie dazu komme, dass § 21 AO zu keiner eindeutigen Zuständigkeitszuordnung gelangt. *De lege ferenda* werde *Herr Weber* daher untersuchen, ob eine Zentralzuständigkeit geschaffen werden solle und geschaffen werden könne. Eine Zentralzuständigkeit würde jedenfalls Zuständigkeitsüberschneidungen vermeiden und damit für zusätzliche Sicherheit für den umsatzsteuerlichen Unternehmer sorgen.

b) Antragsvoraussetzungen

Diese seien in § 1 I 2 Nr. 1-7 der StAuskV geregelt. Dazu müsse zunächst ein tauglicher Antragsteller vorliegen. Bezogen auf das Umsatzsteuerrecht sei das der Unternehmer, oder bei Organschaftsfragen auch alle Beteiligten gemeinsam. Der Antragsteller müsse nach § 1 I 2 Nr. 2 StAuskV einen genau bestimmten Sachverhalt darlegen. Die Sachverhaltsdarstellung durch den Antragsteller müsse dabei so genau bestimmt sein, dass die Finanzbehörde keine eigenen Sachverhaltsermittlungen vornehmen muss (AEAO zu § 89 Nr. 3.5.1). Da nur bei späterer Sachverhaltsidentität die gewünschte Bindungswirkung eintrete, müsse der Sachverhalt mit großer Sorgfalt aufbereitet und dargestellt werden. Liege ein Sachverhalt mit Dauerwiederkehr vor, also ein solcher der sich oftmals in gleicher Weise wiederholt – das dürfe gerade bei der Umsatzsteuer häufig der Fall sein –, müsse dies im Antrag angegeben werden. Die verbindliche Auskunft gelte dann auch für die Sachverhaltswiederholungen. Unzulässig sei demgegenüber die Darstellung alternativer Sachverhalte mit dem Ziel, die günstigste Gestaltungsmöglichkeit absichern zu lassen. Dies ergebe sich bereits daraus, dass alternative Sachverhalte nicht dem Erfordernis eines „genau bestimmten Sachverhalts“ entsprechen. Der beschriebene Sachverhalt müsse *de lege lata* auch unverwirklicht sein. Es komme dann darauf an, ob die Finanzverwaltung bestimmte Vorbereitungshandlungen schon als wesentlich oder noch als unwesentlich einstuft. Dadurch schaffe sie aber vermeidbare Unsicherheiten zu Lasten des Steuerpflichtigen, dem die Abgrenzung von schädlichen zu unschädlichen Vorbereitungshandlungen nahezu unmöglich gemacht werde. Nach *Herr Weber* sollen Vorbereitungshandlungen generell unschädlich sein. Der Steuerpflichtige befinde sich so lange im Vorbereitungsstadium, wie er den Steuertatbestand noch nicht verwirklicht hat. Denn genau vor der ungewollten endgültigen Verwirklichung eines Steuertat-

bestandes solle die verbindliche Auskunft schützen. Zudem müsse der Steuerpflichtige ein besonderes Interesse an der verbindlichen Auskunft geltend machen. Dieses fehle aber immer dann, wenn keine rechtliche Unsicherheit vorliege oder der Sachverhalt steuerlich nur unbedeutende Auswirkungen habe. Keine rechtliche Unsicherheit liege vor, wenn der Steuerpflichtige mithilfe staatlicher Unterstützung – *Herr Weber* meine damit all das was im BStBl. veröffentlicht werde – eine Lösung für seinen Fall finden könne. Die steuerlichen Auswirkungen seien schon dann nicht mehr unbedeutend, wenn der Steuerpflichtige von der Zusage seine zukünftigen Dispositionen abhängig mache. Hier sei also ein individueller Maßstab entscheidend. Letztlich müsse der Steuerpflichtige eine konkrete Rechtsfrage formulieren und einen eigenen begründeten Rechtsstandpunkt einnehmen, der erkennen lasse, dass er sich mit den zu seinem Problem vertretenen Ansichten auseinandergesetzt hat. *De lege ferenda* stelle sich die Frage, ob es bei der Beurteilung zukünftiger Dispositionen bleiben könne, oder ob nicht in Umsatzsteuerfällen auch eine verbindliche Beurteilung bereits verwirklichter Sachverhalte notwendig sei, um den Selbstveranlagungsvorgang auch tatsächlich zu vereinfachen.

c) **Behandlung des Antrags durch die Behörde**

Sobald der Antrag bei der zuständigen Finanzbehörde gestellt ist, frage sich, wie diese damit zu verfahren habe. Es stelle sich damit die Frage des Entschließungsermessens, also die Frage nach dem *ob* der Erteilung. Das Gesetz räume der Finanzbehörde in § 89 II 1 AO Ermessen ein. Konkretisierend regle der AEAO zu § 89, dass die Behörde den Antrag in bestimmten Fällen ablehnen soll. Dem sei im Umkehrschluss zu entnehmen, dass die verbindliche Auskunft – vorausgesetzt alle Antragsvoraussetzungen seien erfüllt und insbesondere das „besondere Interesse“ sei hinreichend dargelegt – in der Regel erteilt werden *müsse*. Das Entschließungsermessen sei damit in der Regel auf null reduziert. Es bestehe somit grundsätzlich ein Auskunftsanspruch. Konkrete Folgen für das Umsatzsteuerrecht ergeben sich daraus nach *Herr Weber* nicht. Dass eine verbindliche Auskunft in der Regel erteilt werden müsse, heiße noch lange nicht, dass der Steuerpflichtige auch zeitnah eine Auskunft erhalte. § 89 II 4 AO regle, dass die Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft innerhalb von 6 Monaten erteilen soll. Sei sie dazu nicht in der Lage, müsse sie dies dem Antragsteller gegenüber begründen. Der Gesetzgeber habe ausdrücklich klargestellt, dass ein Fristablauf darüber hinaus *keine* Rechtsfolgen haben soll. Es komme allenfalls ein Untätigkeitseinspruch nach § 347 I 2 AO in Betracht. Auf Primärebene habe der Antragsteller aber keinen Anspruch darauf, dass sein Auskunftsantrag innerhalb einer bestimmten Frist beschieden werde. Die sechs Monate seien allenfalls eine Richtschnur. In seiner Arbeit habe *Herr Weber* aber erarbeitet, dass auf Sekundärebene – insbesondere staatshaftungsrechtliche – Ansprüche möglich seien. Zumindest mittelbar bestehe daher eine nachteilige

Rechtsfolge für den zu langsamen Staat. In Anbetracht dessen, dass der umsatzsteuerliche Unternehmer bereits deshalb auf zeitnahe Rechtssicherheit angewiesen sei, um seine administrativen Pflichten zu erfüllen, sei eine solche Fristenregelung für eine Zusage im Umsatzsteuerrecht aber nicht sachgerecht. Sie werde der verfassungsrechtlich gebotenen Ausgleichsfunktion einer Zusage nicht gerecht. *De lege ferenda* sei also zum einen die Frage nach der Länge einer Entscheidungsfrist und zum anderen nach den Rechtsfolgen eines Fristablaufs zu stellen. Es ergebe sich daher folgendes Arbeitsprogramm für die *de lege ferenda* Erwägungen von *Herrn Weber*:

- Soll eine Zentralzuständigkeit geschaffen werden?
- Sollen bereits verwirklichte Sachverhalte einbezogen werden?
- Ist ggf. ein Zusageanspruch zu schaffen und
- Wie ist die Entscheidungsfrist sachgerecht auszugestalten?

3. Gebührenpflicht

Bei der Gebührenpflicht gehe *Herr Weber* folgendermaßen vor: Zunächst soll die Rechtslage kurz dargestellt werden. Dann möchte *Herr Weber* kurz erläutern, wie sich Gebühren im Allgemeinen rechtfertigen lassen, um dann im Besonderen zu prüfen, ob eine Gebührenerhebung in bestimmten Konstellationen zulässig sei. Schwerpunktmäßig möchte *Herr Weber* dabei natürlich auf die verbindliche Auskunft in Umsatzsteuerfällen eingehen. *Herr Weber* nimmt sein Ergebnis vorweg: Eine Gebühr in Umsatzsteuerfällen sei nicht zulässig.

a) Rechtslage

Die durch das JStG 2007 geschaffene Regelung enthalte eine Bearbeitungsgebühr, die in § 89 III-VII AO detailliert geregelt sei. Die Gebühr entstehe demnach mit Bearbeitung eines Antrags auf verbindliche Auskunft, § 89 III 1, 4 AO. Primär werde die Höhe der Gebühr nach dem Wert, den sie für den Antragsteller habe (Gegenstandswert) bemessen. Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung setzen diesen Wert mit den steuerlichen Auswirkungen für den Antragsteller gleich. Maßgeblich solle insoweit die „effektive Steuerersparnis“ sein. Der Antragsteller solle den Gegenstandswert in seinem Antrag selbst angeben. Die Finanzbehörde unternehme dann nur noch eine Evidenzkontrolle. Die Gebühr berechne sich zahlenmäßig entsprechend § 34 GKG. Die Gebühr könne daher höchstens € 109.736 betragen. Sekundär komme eine Berechnung nach Zeiteinheiten in Betracht, wenn ein Gegenstandswert weder bestimm- noch schätzbar sei. Die Zeitgebühr betrage dann € 50 je angefangener halber Stunde. Bei einem Gegenstandswert unter € 10.000 oder einem Zeitaufwand von weniger als zwei Stunden werde keine Gebühr erhoben. Nach § 89 III 2 AO falle bei einer gegenüber Mehreren erteilten einheitlichen Auskunft nur

noch eine Gebühr an, sodass es insbesondere in Organschaftsfällen nicht mehr zu Gebührenkumulationen kommen könne. Nach wie vor nicht erfasst werden sollen aber ausweislich des Anwendungserlasses die in der Praxis relevanten Umwandlungsfälle. Der Antragsteller habe keinen Anspruch auf Ausweis der Umsatzsteuer im Gebührenbescheid, denn die Finanzbehörde erbringe eine Leistung, die kein Privater erbringen könne. Insbesondere könne kein Steuerberater seiner Mandantschaft eine hoheitliche Bindungswirkung verschaffen. Daher liegen die Voraussetzungen des § 2b UStG nicht vor. Letztlich enthalte § 89 VII 1 AO einen Billigkeitstatbestand, der einen vollständigen oder teilweisen Verzicht auf die Gebühr vorsehe.

b) Rechtfertigung allgemein

Da jede Gebühr eine Ungleichbehandlung einzelner Steuerpflichtiger im Vergleich zu allen anderen Steuerpflichtigen darstelle, bedürfe jede Gebühr einer besonderen Rechtfertigung. Dabei ergeben sich aus dem jeder Gebühr zugrunde liegenden Äquivalenzprinzip jedenfalls die Rechtfertigungsgründe der Kostendeckung und des Vorteilsausgleichs. Zweck des Kostendeckungsprinzips sei es, bei der Verwaltungsleistung entstandene Kosten auf den Betroffenen abzuwälzen. Es müsse sich dabei aber um Sonderkosten handeln, die konkret dem potentiellen Gebührenschuldner zuzurechnen seien. Das Prinzip des Vorteilsausgleichs solle den durch die Verwaltungsleistung entstandenen Sondervorteil abschöpfen. Zu prüfen sei daher, ob der Finanzbehörde Sonderkosten entstehen und ob der Antragsteller einen Sondervorteil erlange. Beides sei bei der verbindlichen Auskunft dem Grunde nach zu bejahen. Der Finanzbehörde entstehe durch die im Auskunftsverfahren erbrachte Dienstleistung zusätzlicher Aufwand, der abgegolten werden solle. Zudem erhalte der Steuerpflichtige durch die verbindliche Auskunft in der Regel Planungs- und Dispositionssicherheit und damit einen ausgleichsfähigen Vorteil. Anfangs haben grundlegende Zweifel an der Gebühr bestanden, da der Staat aus rechtsstaatlichen Gründen verpflichtet sei, die eigens geschaffene normative Unsicherheit gebührenfrei wieder zu beseitigen. Aber selbst in einem perfekten Steuerrecht bestehen im jeweiligen Einzelfall noch zu beseitigende Unsicherheiten, sodass insofern kein ausgleichsbedürftiges Handeln vorliege, dass dem Staat zugerechnet werden könne und die Gebühr im Allgemeinen verfassungsrechtlichen Anforderungen standhalte.

c) Sonderfälle

Eine volle Gebühr werde auch in Fällen erhoben, in denen die Erteilung einer verbindlichen Auskunft abgelehnt wird. Dann seien zwar zu deckende Kosten entstanden, aber einen Vorteil habe der Antragsteller in keiner Weise. Eine volle Gebühr wäre dann verfassungswidrig, so *Herr Weber*. Etwas schwieriger sei es bei sog. Negativauskünften. Der Antragsteller erhalte

dann zwar eine Auskunft, nicht aber die, die er gerne hätte. *Herr Weber* könne sich jedenfalls nicht auf den Standpunkt stellen, dass der Antragsteller hier keinen Sondervorteil erhält. Er erhalte immerhin mehr, als im Fall der Ablehnung, denn er wisse dadurch, wie seine Disposition nicht beurteilt werde. Wer nachfrage, müsse auch mit einem „Nein“ rechnen. Zuzugeben sei aber auch, dass der Wert des Vorteils einer Negativauskunft – also die Kenntnis davon, wie das FA einen Fall *nicht* beurteile – unter dem Wert einer Positivauskunft, die dem Steuerpflichtigen den beschriebenen bedingten Erfüllungsanspruch einräume, deutlich zurückbleibe. Entsprechend diesem Missverhältnis sei daher auch die Gebühr festzusetzen, die in jeder Hinsicht eine Kostenausgleichsfunktion erfülle, der aber nur ein begrenzter Vorteilsausgleich zugrunde liegen könne. Da der Gegenstandswert nunmehr nur noch schwer zu bestimmen sei, solle die Gebühr in Fällen einer Negativauskunft nach Zeiteinheiten berechnet werden, was im Ergebnis auf eine bloße Kostendeckung hinauslaufe.

d) Umsatzsteuer

Beginnen möchte *Herr Weber* zunächst mit dem Kostendeckungsprinzip. Unabhängig von der Fragestellung und damit auch unabhängig von der Steuerart nehme jeder Auskunftsantrag Verwaltungsressourcen in Anspruch und verursache Kosten, die über sog. „Sowieso-Kosten“ hinausgehen. Auch ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die eine umsatzsteuerliche Fragestellung betreffe, nehme finanzbehördliches Personal und Sachmittel in Anspruch, die ohne den Antrag in der konkreten Art und Weise nicht in Anspruch genommen worden wären. Dies könne man nur dann anders sehen, wenn man annähme, dass der Staat generell nicht zur Aufgabenübertragung auf die Unternehmer berechtigt wäre. Denn dann würde der Staat bei einer Tätigkeit Hilfe leisten, die ohnehin aus verfassungsrechtlichen auf ihn entfallen müsse, so dass die entstehenden Kosten den sog. Sowieso-Kosten zugeordnet werden können. Zwar sei die staatliche Aufgabenübertragung auf Private nicht generell zulässig. Sie sei aber rechtfertigungsfähig. Insofern könne das „Ob“ der staatlichen Inanspruchnahme von dem „Wie“ derselben getrennt werden. Hier gehe es nur um das „Ob“. Das „Ob“ der Inanspruchnahme des Unternehmers unterliege keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln, weil nur dessen Mitwirkung das betriebene „gigantische Nullsummenspiel“ möglich mache und eine Besteuerung des Letztverbrauchs auf andere Weise praktisch nicht umsetzbar sei. Die für eine staatliche Inanspruchnahme notwendige Sachnähe des Unternehmers zum Besteuerungsziel liege daher vor und rechtfertige die Inanspruchnahme dem Grunde nach. Die durch einen Auskunftsantrag entstehenden Kosten seien daher keine „Sowieso-Kosten“ des Staates, sondern echter Mehraufwand. Die Gebühr sei damit zunächst dem Grunde und der Höhe nach auch bei umsatzsteuerlichen Fragestellungen durch das Kostendeckungsprinzip gerechtfertigt. Nicht rechtfertigend wirke aber das Vorteils-

ausgleichsprinzip. Es sei nämlich die Frage zu stellen, ob dem umsatzsteuerlichen Unternehmer durch die verbindliche Auskunft ein Vorteil verschafft werde. Nicht ausreichend sei ein rein formeller Vorteil im Sinne irgendeiner (Gegen-)Leistung der Behörde. Vielmehr sei ein materieller Vorteil erforderlich. Und dabei sei folgender Gedanke zentral: Was verfassungsrechtlich bereits zum Rechtskreis des Einzelnen gehöre, könne einfachrechtlich denselben nicht erweitern. Eine Verwaltungsgebühr für die Erteilung einer Baugenehmigung, obwohl die Baufreiheit ohnehin von Art. 14 GG geschützt ist, wäre daher mangels materiellen Vorteils nicht gerechtfertigt. Erforderlich sei also eine Rechtskreiserweiterung, die nur dann vorliege, wenn über das grundrechtlich ohnehin schon Bestehende ein Mehr an Rechten verschafft werde. Der Staat dürfe mit Blick auf den Grundrechtsschutz nicht die Möglichkeit haben, ein grundrechtlich geschütztes Verhalten zu beschränken, um für die Einschränkung eine Gebühr zu verlangen. Bezogen auf die Inanspruchnahme des Unternehmers habe *Herr Weber* festgestellt, dass es sich insoweit um einen grundsätzlich unverhältnismäßigen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit des Unternehmers handele, der eines Ausgleichs bedürfe. Der verfassungsrechtlich gebotene Ausgleich solle den Nachteil – insbesondere die einseitige Risikoverteilung zu Lasten des Unternehmers – kompensieren. Werde allerdings ein auf Verfassungsebene bestehender Nachteil kompensiert, so kann darin nicht zugleich ein dem Unternehmer zuzuordnender Vorteil erblickt werden. Materiell stehe der Unternehmer durch die Zusage nämlich nur so, wie er von Verfassung wegen ohnehin stehen müsse. Der formell durch die Zusage bestehende Vorteil, der in der Einräumung eines bedingten Erfüllungsanspruchs gesehen werden könne, führe materiell nur dazu, dass die Nettobelastung des Unternehmers „auf null“ gestellt werde. Die Ausgleichsbedürftigkeit der Inanspruchnahme führe also dazu, dass eine gebührenpflichtige verbindliche Auskunft als Ausgleichsregelung nicht ausgleichsfähig sei. Es könne daher festgehalten werden, dass die Gebühr in umsatzsteuerlichen Fallgestaltungen allein einem Kostenausgleich dienen dürfe, nicht aber einen beim Unternehmer entstandenen Vorteil auszugleichen vermöge.

e) **Spezifisch gleichheitsrechtliche Prüfung**

Herr Weber möchte aber noch einen Schritt weiter gehen und behauptet, dass auch dieser Verwaltungskostenausgleich unzulässig sei. Denn die bisherigen Rechtfertigungsgründe rechtfertigen nur die Ungleichbehandlung gebührenbelasteter Steuerpflichtiger im Vergleich zu allen anderen Steuerpflichtigen. Das hindere *Herrn Weber* aber nicht daran, gleichheitsrechtlich auch konkretere Vergleichsmaßstäbe heranzuziehen. Der Unternehmer sei nämlich nicht nur mit anderen Steuerpflichtigen vergleichbar, sondern auch mit anderen vom Staat Inanspruchgenommenen. Insbesondere dem Arbeitgeber, dem eine kostenfreie Lohnsteueranrufungsauskunft zur Verfügung stehe. Eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem liege nach *Herr Weber*

vor. Der Unternehmer sei zwar Steuerschuldner und der Arbeitgeber nur Steuerentrichtungspflichtiger. Wirtschaftlich gehe es aber hier wie dort darum, dass intendierter Steuerträger ein anderer sei. Sowohl Unternehmer als auch Arbeitgeber werden für die Zwecke des Staates genutzt. Auf welche verfahrensrechtliche Weise dies geschehe, könne die Vergleichbarkeit – die ja keine Deckungsgleichheit fordere – nicht beeinflussen. *Herr Weber* müsse sich also auf die Suche nach einem rechtfertigenden Sachgrund machen. *Horst* führe als rechtfertigenden Sachgrund an, dass die Lohnsteueranrufungsauskunft dem Arbeitgeber allein einen korrekten Lohnsteuerabzug ermögliche (*inhaltliche Komponente*) und ihn von seinem Haftungsrisiko nach § 42d EStG befreien solle (*teleologische Komponente*). *Herr Weber* sei allerdings zu dem Ergebnis gekommen, dass die Lohnsteueranrufungsauskunft und die verbindliche Auskunft in Umsatzsteuerfällen Inhalts- und Zweckgleich seien, sodass es an einem rechtfertigendem Unterscheidungskriterium fehle. Inhaltlich erstreck³ sich die Lohnsteueranrufungsauskunft auf das gesamte Lohnsteuerabzugsverfahren, sei aber gleichzeitig auch auf dieses beschränkt. Insbesondere die Frage, ob und inwieweit Arbeitslohn vorliege, sei oft Gegenstand einer Anrufungsauskunft. Fragen, die für den Abzug der Lohnsteuer nicht relevant seien (zum Beispiel betreffend des Werbungskostenabzugs), werden von der Lohnsteueranrufungsauskunft nicht erfasst. Vereinfacht ausgedrückt beantworte die Finanzverwaltung nur solche Fragen, die mit der staatlichen Inanspruchnahme des Arbeitgebers zusammenhängen. Die verbindliche Auskunft kenne eine solche Begrenzung nicht. Gegenstand könne jede Rechtsfrage sein, an deren Klärung der Antragsteller ein besonderes Interesse nachweise. Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer können sich dabei aber nur Fragestellungen ergeben, die die staatliche Inanspruchnahme des Unternehmers betreffen. Denn jede umsatzsteuerliche Rechtsfrage sei für die Selbstveranlagung des Unternehmers entscheidend. Dies fange bereits bei der Beurteilung der Steuerbarkeit und den damit zusammenhängenden Einzelproblemen an und reiche bis zu Fragen zum korrekten Vorsteuerabzug oder den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung. Die verbindliche Auskunft betreffe bei umsatzsteuerlichen Fragestellungen mithin stets die Stellung des vom Staat in Anspruch genommenen Unternehmers. Inhaltlich sei damit sowohl die Lohnsteueranrufungsauskunft als auch die verbindliche Auskunft in Umsatzsteuerfällen darauf gerichtet, das „Ob“ und das „Wie“ der staatlichen Pflichtaufgaben der Privaten zu konkretisieren. Es liege in diesem Zusammenhang daher Inhaltsgleichheit der verbindlichen Auskunft und der Lohnsteueranrufungsauskunft vor. Auch eine Zweckgleichheit sei zu bejahen. Mit Hilfe der Lohnsteueranrufungsauskunft könne der Arbeitgeber verbindlich klären, ob und inwieweit im Einzelfall lohnsteuerrechtliche Vorschriften Anwendung finden. Damit solle die Stellung des Arbeitgebers als Steuerentrichtungspflichtiger und das damit einhergehende Haftungsrisiko ausgeglichen werden.

Eine Haftung komme nämlich nicht in Betracht, wenn der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug der Auskunft entsprechend ausführe. Die verbindliche Auskunft nach § 89 II ff. AO bezwecke bestehende konkretisierungsbedürftige Beurteilungsspielräume bereits im Vorfeld einer Disposition bindend abzusichern und so Planungssicherheit zu schaffen. Der verbindlichen Auskunft komme dabei ebenso wie der Lohnsteueranrufungsauskunft eine Kompensationsfunktion zu, die insbesondere bei der Umsatzsteuer verfassungsrechtlich geboten sei. Die verbindliche Auskunft müsse die einseitige Risikoverteilung zu Lasten des Unternehmers ausgleichen. Rechtlich gehe es bei der Umsatzsteuer zwar um die Minimierung des Abwälzungs- und bei der Lohnsteuer um die Minimierung des Haftungsrisikos. Es gehe aber hier wie dort darum, das Risiko des Inanspruchgenommenen, die Steuer entgegen der Belastungskonzeption selbst tragen zu müssen, beherrschbar zu machen. Es liege damit auch Zweckgleichheit vor. Eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung komme daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht in Betracht. Nach *Herr Weber* führe diese zu dem Gesamtergebnis, dass eine Gebühr bei der verbindlichen Auskunft in umsatzsteuerlichen Fragestellungen unzulässig sei.

f) Europarechtliche Prüfung

Bei der europarechtlichen Prüfung möchte *Herr Weber* nur auf einen zentralen Gedanken eingehen, der unabhängig davon greife, ob und wie die Grundfreiheiten überhaupt Anwendung finden. Es sei bereits zu bezweifeln, ob die Gebührenpflicht bei der verbindlichen Auskunft überhaupt eine Beschränkung der grundfreiheitlichen Gewährleistungen darstellen könne. Denn die verbindliche Auskunft verschaffe dem Antragsteller ihrem Inhalt nach Planungssicherheit und habe damit grundsätzlich auch in Bezug auf grenzüberschreitende Vorgänge eine vorteilhafte Funktion. Man könne daher von einer Beschränkung der Grundfreiheiten nur dann reden, wenn die Gebührenpflicht den durch die verbindliche Auskunft erlangten Vorteil in negativer Hinsicht über den Punkt einer Nichtbelastung hinaus kompensieren würde. Zwar mache die Gebühr die Einholung einer verbindlichen Auskunft weniger attraktiv. Das heiße aber nicht, dass damit gleichfalls eine Beschränkung von grenzüberschreitenden Tätigkeiten einhergehe. Das wäre nur dann anders, wenn die Grundfreiheiten vor jeder komplexen – weil unbekanntem – Regelung schützen. Nur dann könne man bereits die Komplexität der Regelung als Beschränkung ansehen, die durch die verbindliche Auskunft positiv kompensiert werden müsse. Würde sich die Gebührenpflicht dann im Sinne einer Gegenkompensation auswirken, wäre der grundfreiheitlich gebotene Ausgleich nicht mehr hergestellt. Anders aber als bei der Ausgleichsbedürftigkeit der Inanspruchnahme des Unternehmers, bestehe eine solche Ausgleichssituation bei den Grundfreiheiten gerade nicht. Die Grundfreiheiten gewährleisteten nämlich nicht, dass der Grenzüberschritt erleichtert, sondern nur nicht erschwert werde. Bestehende rechtliche Unsicherheiten im Ziel-

staat bilden keinen ausgleichsbedürftigen Nachteil. Es sei gerade keine Vollharmonisierung vorausgesetzt. Dies gelte in besonderem Maße für das harmonisierte Umsatzsteuerrecht. Denn es liege fern, harmonisierte steuerliche Regelungen als ausgleichsbedürftige Beschränkung des freien Wirtschaftsverkehrs anzusehen. Die Gebührenpflicht könne daher keinen Nachteil, sondern allenfalls eine Verringerung eines Vorteils begründen und wirke sich damit nicht beschränkend auf den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr aus.

g) Ergebnis zur Gebührenpflicht

Nach *Herr Weber* müsse eine Zusage für das Umsatzsteuerrecht aus verfassungsrechtlichen Gründen gebührenfrei erteilt werden.

4. Rechtsschutz

Im letzten Punkt zur Prüfung *de lege lata* möchte *Herr Weber* darstellen, warum die aktuelle Rechtsprechung zur Prüfungsdichte bei verbindlichen Auskünften verfassungswidrig sei. Es gehe dabei darum, ob der Antragsteller einen gerichtlich nachprüfbaren Anspruch auf einen bestimmten rechtmäßigen Inhalt der verbindlichen Auskunft habe. Die gegenwärtige Rechtsprechung prüfe verbindliche Auskünfte inhaltlich nämlich nur im Rahmen einer Evidenz- und Schlüssigkeitsprüfung. Demnach dürfe die Finanzbehörde entscheiden, wie sie will, solange das nicht evident rechtswidrig sei. *Herr Weber* sieht in dieser Selbstbeschränkung der Rechtsprechung einen Verstoß gegen Art. 19 IV GG. Die Frage nach der gerichtlichen Kontrolldichte bewege sich im Dreieck von effektivem Grundrechtsschutz durch effektiven Rechtsschutz, dem Gewaltenteilungs- sowie dem Demokratieprinzip. Dabei streiten der effektive Rechtsschutz aus Art. 19 IV GG und der Gewaltenteilungsgrundsatz in der Regel für eine volle gerichtliche Kontrolle. Der Judikative obliege grundsätzlich die umfassende Auslegungshoheit in Bezug auf das einfache Recht. Ausgehend von diesem Grundsatz habe das Bundesverfassungsgericht aber schon früh einschränkend formuliert, dass „unbeschadet normativ eröffneter Gestaltungs-, Ermessens- und Beurteilungsspielräume sowie der Tatbestandswirkung von Hoheitsakten [...] grundsätzlich eine Bindung der rechtsprechenden Gewalt an tatsächliche und rechtliche Feststellungen seitens anderer Gewalten hinsichtlich dessen, was im Einzelfall Rechtens ist, aus[geschlossen]“ sei. Während es also auf der einen Seite den Grundsatz voller gerichtlicher Kontrolle bestätige, öffne es diesen auf der anderen Seite für „normativ eröffnete Gestaltungs-, Ermessens- und Beurteilungsspielräume“. Der demokratisch legitimierte Gesetzgeber sei also ausnahmsweise dazu befugt, den Entscheidungsspielraum der Exekutive normativ zu erweitern. Erforderlich sei aber, dass sich der Wille des Gesetzgebers dem einfachen Recht durch Auslegung entnehmen lasse nach der sog. normativen Ermächtigungslehre. Dabei habe die Auslegung

die Vermutung zu widerlegen, dass der Gesetzgeber sich an den Grundsatz gehalten und die Letztverantwortung beim Gericht belassen habe. Eine solche Auslegung habe *Herr Weber* in seiner Arbeit vorgenommen und den Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, die Systematik und den Telos der verbindlichen Auskunft nach einem Hinweis auf eine solche Ermächtigung abgesehen. Diesen habe *Herr Weber* aber nicht gefunden. Die Bemühungen der Gerichte, die eigene Kontrolle zurückzunehmen, gründen sich wohl in der Befürchtung, in die Prüfung einer Rechtsfrage einsteigen zu müssen, die einen Sachverhalt betreffe, der erstens noch nicht verwirklicht ist, der zweitens möglicherweise nie verwirklicht wird und der drittens aus Sicht des Antragstellers möglicherweise nicht einmal zusagekonform behandelt werden soll. *De lege ferenda* möchte *Herr Weber* diese Befürchtungen gerne ausräumen. Diese Befürchtungen seien allerdings schon *de lege lata* unbegründet. Ein Antragsteller, der weder die Auskunftsgebühr noch die Gerichtskosten scheue, um seine Planungen abzusichern, werde die Gerichte nicht mit einer bloß hypothetischen Rechtsfrage belasten, sondern eine Sachverhaltsverwirklichung ernsthaft planen. Der eine verbindliche Auskunft beantragende Steuerpflichtige werde nur dann von der geplanten Handlung Abstand nehmen, wenn die verbindliche Auskunft negativ ausfalle und er die inhaltliche Richtigkeit nicht überprüfen könne. Dann aber würde ein Steuerbescheid, gegen den er gerichtlich vorgehen könne, gar nicht existieren. Eine umfängliche Rechtmäßigkeitsprüfung der Verwaltungsentscheidung fiele vollkommen aus. Der Steuerpflichtige bliebe rechtsschutzlos. Die Rechtsprechung führe also nicht dazu, eine befürchtete doppelte Rechtmäßigkeitsprüfung zu vermeiden, sondern dazu, dass die Entscheidung der Verwaltung der gerichtlichen Kontrolle in der Praxis vollends entzogen werde. Es liege auch kein Fall einer anerkannten Fallgruppe eines Beurteilungsspielraums vor, etwa einer sog. Prognoseentscheidung. Diesen Fallgruppen liege der im Gewaltenteilungsprinzip verankerte Grundsatz von der Funktionsgrenze der Gerichtsbarkeit zu Grunde. Die Funktionsgrenze sei bei einer Entscheidung über eine verbindliche Auskunft aber keinesfalls erreicht. Denn die Finanzbehörde entscheide im Auskunftsverfahren vorab über eine Rechtsfrage, die in gleicher Weise auch im eigentlichen Besteuerungsverfahren entschieden werden müsse. Dass die spätere Entscheidung im Besteuerungsverfahren einer vollen gerichtlichen Überprüfung unterliege, würde auch seitens der Gerichtsbarkeit nicht bezweifelt werden. Traue sich die Gerichtsbarkeit daher eine Überprüfung der im Besteuerungsverfahren getroffenen Entscheidung zu, so könne die Überprüfung derselben Entscheidung im Auskunftsverfahren nicht an die Funktionsgrenzen der Gerichtsbarkeit stoßen. Der Regelung der verbindlichen Auskunft lasse sich also keine Ermächtigung der Exekutive zur Letztentscheidung im Sinne der normativen Ermächtigungslehre entnehmen. Auch der Inhalt einer verbindlichen Auskunft müsse daher voll justiziabel sein.

IV. Zwischenergebnis *de lege lata*

Herr Weber möchte *de lege lata* feststellen, dass einzelne Ausgestaltungsmerkmale der verbindlichen Auskunft einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standhalten. Diese verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen habe *Herr Weber de lege ferenda* durch rechtspolitische Optimalvorschläge ergänzt.

D. *De lege ferenda*

I. Bisherige Ansätze

Bevor *Herr Weber* zu seinem eigenen Ausgestaltungsvorschlag komme, möchte er kurz auf das schon angesprochene Pilotprojekt der EU-Kommission eingehen. Das Pilotprojekt wurde vom sog. EU-Umsatzsteuer-Forum erarbeitet, dem Vertreter der Finanzverwaltung, Wirtschaftsverbänden und multinational tätige Unternehmen angehören. Es handele sich dabei um ein von der Kommission geschaffenes Expertengremium, das insbesondere die Bedürfnisse der steuerpflichtigen Unternehmer herausarbeiten solle. Bereits im Vorfeld haben die beteiligten Unternehmen zum Ausdruck gebracht, dass Rechtssicherheit ihr zentrales Anliegen darstellen werde. Daher rief dieses Forum gemeinsam mit der Kommission dann im Jahr 2013 ein Pilotprojekt zu sog. Cross-Border-Rulings (CBR) ins Leben, das bei komplexen grenzüberschreitenden Sachverhalten Vorabauskünfte zur umsatzsteuerlichen Behandlung leisten sollte. Die Teilnahme an dem Projekt sei freiwillig und sei zunächst auf ein Jahr begrenzt worden. Schrittweise sei die Teilnahme bis zum 30.9.2018 verlängert worden. Wie diese CBR ausgestaltet seien, stehe in einem Informationsvermerk der Kommission. Vorab sei wichtig zu erwähnen, dass grundsätzlich die nationalen Zusageregeln Anwendung finden. Die Kommission gebe dem ganzen nur einen Rahmen in spezielleren Verfahrensfragen. Das Ganze stelle also keinesfalls auch nur eine Teil-Harmonisierung dar. Antragsbefugt seien Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Tätigkeiten in einem der teilnehmenden Mitgliedstaaten planen. Erfasst seien daher nur grenzüberschreitende und noch nicht verwirklichte Sachverhalte. Der Antrag sei dann stets in einem teilnehmenden Mitgliedstaat zu stellen, in dem der Unternehmer für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert ist. Seien von der geplanten Tätigkeit mehrere Unternehmen betroffen, so sei es ausreichend, wenn einer der Beteiligten den Antrag auch im Namen des Anderen stelle. Der Antrag könne in der Regel in englischer Sprache gestellt werden. Als besondere Voraussetzung setze die Nutzung des CBR-Verfahrens voraus, dass eine „komplexe Transaktion“ geplant ist. Nähere Ausführungen dazu, was unter einer solchen Komplexität zu verstehen ist, lasse sich dem Vermerk nicht entnehmen. Der Antragsteller müsse sich zudem mit der Weiterleitung seiner Angaben an die betroffenen mitgliedstaatlichen Behörden einverstanden erklären. Darüber hinaus

weise der Informationsvermerk darauf hin, dass Konsultationen zwischen Finanzbehörden unterschiedlicher Mitgliedstaaten nur auf ausdrückliches Verlangen des Antragstellers stattfinden. Die Kommission weise jedoch ausdrücklich darauf hin, dass es keine Gewährleistung einer konsentierten Beurteilung der geplanten Disposition gebe. Entscheidungen der zuständigen Behörde erfolgen ausweislich des Informationsvermerks „so bald wie möglich“. Eine Entscheidungsfrist sei also nicht vorgesehen. Bereits erteilte Auskünfte seien bislang in anonymisierter Form unter Darstellung des Sachverhalts, der Rechtsfrage, der relevanten Normen und des erteilten Rulings auf den Seiten der Kommission veröffentlicht worden. Auch die Bindungswirkung eines solchen Rulings richte sich allein nach dem jeweiligen nationalen Recht. Und da beginnen die Schwächen dieses Projekts auch schon. Die mit den CBR einhergehende Planungssicherheit sei nur von begrenztem Wert, denn es sei immer entscheidend, was das jeweilige nationale Recht überhaupt für eine Art von Zusage vorsehe. Diese Systeme unterscheiden sich teils immens. Während in manchen Staaten ähnliche Systeme wie in Deutschland bestehen, haben andere Staaten Zusagesysteme, die eher einem Verwaltungsvertrag entsprechen – so z.B. in den Niederlanden. Die konkrete Bindungswirkung richte sich dem Grunde und dem Umfang nach daher immer nach den nationalen Besonderheiten. Sich mit diesen zusätzlich auseinanderzusetzen, bleibe dem Unternehmer also nicht erspart. Zudem sei hier schon erkennbar, dass es auf lange Sicht kein unionsübergreifendes Ruling-System geben könne, das keinen Austausch der Finanzbehörden untereinander regele. Langfristig solle dies auf eine Harmonisierung hinauslaufen. Mittelfristig könne man überlegen, ob eine Art Verständigungs- mit angeschlossenem Schiedsverfahren einführe. Fraglich sei dann aber, was die zentrale Schiedsstelle sein könne, wenn in grenzüberschreitenden Fällen keine einheitliche Lösung gefunden werden könne. *Herr Weber* meint, dass dies der sog. Mehrwertsteuerausschuss sein könne. Dieser sei in Art. 398 MwStSystRL vorgesehen, habe aber bislang nur eine beratende Funktion inne. Diesen müsse man *de lege ferenda* mit weiteren Kompetenzen ausstatten, um grenzüberschreitend – möglicherweise nicht nur für Rulings – eine einheitliche Umsatzbesteuerung sicherzustellen. Ein entsprechendes Projekt – ebenfalls unter Schirmherrschaft des EU-Umsatzsteuer-Forums – laufe Ende diesen Jahres aus. Das Bedürfnis nach Verständigung sei also schon erkannt worden. Kurzfristig gehe es aber zunächst darum, die schon bestehenden Belastungen zu kompensieren. *Herr Weber* habe sich daher um eine Ausgestaltung bemüht, die er für harmonisierungsfähig halte. Zur Sicherstellung der Harmonisierungsfähigkeit habe *Herr Weber* sich erstens in Teilen an der sog. Zolltarifauskunft nach Art. 33 UZK orientiert. Hier existiere bereits eine harmonisierte Zusageregelung. Zweitens habe sich *Herr Weber* andere europäische Ruling-Systeme angeschaut, um gewissermaßen einen Querschnitt dieser Systeme in seiner rein nationalen Regelung abbilden zu können.

In Bezug auf das Pilotprojekt sei es gut, dass die Kommission erkannt habe, dass die Unternehmer Hilfe benötigen. Im Grünbuch über die Zukunft der MwSt finde sich die Angabe, dass 60 % des bei den Unternehmen anfallenden Verwaltungsaufwands auf Arbeiten im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer entfallen. *Herr Weber* wisse leider nicht, woher diese Erhebungen stammen, sie stützen jedoch seine These. Schlecht sei, dass die Bilanz des CBR bislang sehr ernüchternd ist. Mit Stand von Mai 2017 seien ganze 19 Zusagen erteilt worden. Das liege daran, dass sich bislang nur 18 Staaten an dem Projekt beteiligen. Deutschland sei nicht Teil dieses Pilotprojekts. Nur wenn ein solches Vorhaben auch von den wirtschaftlich bedeutenden Mitgliedstaaten aktiv beworben und unterstützt werde, könne es Erfolg haben. *Herr Weber* sei daher gespannt, welche Schlüsse man Ende September dieses Jahres ziehen werde. Es wäre bedauerlich, wenn man das Projekt ohne weiteres einstellen würde.

II. Eigener Vorschlag

Herr Weber habe in seiner Arbeit geprüft, ob eine Harmonisierung überhaupt möglich wäre. Das richte sich nach Art. 113 AEUV. Dieser sage, dass eine Regelung harmonisierungsfähig ist, wenn sie harmonisierungsbedürftig ist. Dies habe *Herr Weber* bejaht. Da aber eine Teil- oder auch Vollharmonisierung meist funktionierende nationale Regelungen als Beispiel voraussetze, habe *Herr Weber* sich dazu entschieden einen rein nationalen Vorschlag zu machen, der aber aus seiner Sicht auch unionsweit Anklang finden könne, weil viele Vorschläge auch in anderen Mitgliedstaaten nicht unbekannt seien. Wichtig sei, dass nicht alles, was *Herr Weber* vorschläge, auch verfassungsrechtlich so geboten sei. Die hier gemachten Vorschläge dienen daher sowohl dem verfassungsrechtlich Gebotenen als auch dem rechtspolitisch Wünschenswerten.

1. Retrospektive Veranlagungssicherheit und prospektive Planungssicherheit

Nach *Herr Weber* müsse schon die Schutzrichtung einer Zusage im Umsatzsteuerrecht erweitert werden. Während Zusagen bisher nur zukunftsbezogene, also prospektive Planungssicherheit gewähren, werde dies der Belastung eines Unternehmers bei der Umsatzsteuer nicht gerecht. Denn der Unternehmer müsse den verwirklichten Sachverhalt auch rechtlich einordnen. Er müsse daher einerseits wissen, auf welche Weise er sich selbst zu veranlagen habe, um das Risiko möglicher Rechtsirrtümer auszuschließen. Andererseits müsse auch er zukünftige, insbesondere größere Investitionen in Bezug auf deren umsatzsteuerliche Behandlung rechtssicher planen können. Besonderes Augenmerk bei der Ausgestaltung einer solchen Zusage habe *Herr Weber* dann insbesondere auf die Antragsvoraussetzungen und die Entscheidungsfrist gelegt. Denn einerseits könne die Finanzverwaltung nicht mit jeder Rechtsfrage im Selbst(!)-

Veranlagungsvorgang belastet werden. Dies wäre bei der Masse der Umsatzsteuerfälle nicht möglich und würde das System der Selbstveranlagung *ad absurdum* führen. Andererseits müsse die zuständige Finanzbehörde in begründeten Fällen zeitnah antworten, damit der Unternehmer überhaupt die Möglichkeit habe, die Antwort im Rahmen seiner Voranmeldung zu berücksichtigen.

2. Konkrete Vorschläge

a) Beiderseitige Bindungswirkung

Als erste und zentrale Neuerung möchte *Herr Weber* eine beiderseitige Bindungswirkung einführen. Das heiÙe, dass anders als bei der verbindlichen Auskunft nicht nur die Behörde an den Inhalt der Zusage gebunden sei, sondern auch der Inhaber der Entscheidung, also der Unternehmer. *Herr Weber* erhoffe sich so mehr Relevanz der Behördenentscheidung für die spätere Veranlagung. Der Unternehmer habe nun nicht mehr nur die Option, sich auf die Zusage zu berufen. Er müsse dies vielmehr tun. Dies sei für den Unternehmer bei der Umsatzsteuer verkräftbar, weil die Umsatzsteuer im Idealfall nur ein durchlaufender Posten sei. Es müsse für den Unternehmer also nur sichergestellt sein, dass er nicht mit Umsatzsteuer belastet sei. Ob er sich dabei an die Zusage halten müsse oder nicht, sei ihm letzten Endes egal. Wer darüber hinaus noch gestalten möchte, hole keine Zusage ein. Die Zusage diene der Absicherung, nicht der Optimierung. Die Finanzverwaltung könne zudem einfach motivierter sein, solche Zusagen zu erteilen. Denn auch sie wisse, dass das, was sie nun entscheide, eine tatsächliche Vorwegnahme einer späteren Entscheidung sei. Natürlich habe dies nun auch Relevanz für die Handlungsform der Verwaltung. Es handele sich nämlich begrifflich eigentlich nicht mehr um eine Zusage, sondern um einen Vorbescheid, der seinerseits ein feststellender Verwaltungsakt sei. Ähnlich wie ein Bauvorbescheid im Baurecht regle auch ein solcher Vorbescheid für das USt-Recht eine bestimmte Rechtsfrage vorab und verbindlich. Ist ein bereits abgeschlossener Sachverhalt betroffen, so könne man auch von einem Grundlagenbescheid sprechen. Begrifflich stand *Herr Weber* daher vor einem Dilemma. Korrekterweise müsse *Herr Weber* nunmehr von einem *Vorbescheid* oder auch einem *Umsatzsteuervorbescheid* sprechen. Da das Dickicht der Begrifflichkeiten aber schon *de lege lata* nahezu undurchschaubar sei, habe er sich gefragt, ob er diesem Dickicht eine weitere Begrifflichkeit hinzufügen (*Umsatzsteuervorbescheid*), unsauber an bestehende Begrifflichkeiten anknüpfen (*Umsatzsteueranrufungsauskunft*) oder weiterhin von einer *Zusage* (i.e.S.) sprechen solle. *Herrn Weber* habe keine dieser Varianten wirklich überzeugt. Am allgemeinsten und verständlichsten habe er dann den Begriff der *Zusage* (i.w.S.) empfunden. Dabei sei er dann konsequent geblieben.

Prof. Seer hält den Begriff Umsatzsteuervorbescheid für zutreffend und konsequent, denn die Zusage sei eine ganz bestimmte Form des Verwaltungshandelns, die eine einseitige Bindungswirkung impliziere. Der Begriff verbindliche Auskunft aus § 89 II AO sei letztlich nichts anderes als ein Zusammenspiel von Auskunft und Zusage. Pleonastisch sei aber der Begriff der verbindlichen Zusage bei § 204 AO, denn dies sei ein doppelter Hinweis auf die Bindungswirkung einer solchen Zusage. Dies könne dem Gesetzgeber aber unter Umständen verziehen werden, da er besonders die Verbindlichkeit betonen wollte.

Zur Frage des *Umfangs der Bindungswirkung* sei für *Herrn Weber* relevant gewesen, wie sich Rechtsänderungen auf die Bindungswirkung auswirken. Dabei könne sich das Recht auf mehreren Ebenen ändern: Es könne sich das nationale Umsatzsteuerrecht ändern, aber auch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie könne sich ändern. Das BVerfG könne eine Nichtigkeitserklärung aussprechen und letztlich könne auch eine Änderung der Rechtsprechung des EuGH vorliegen. All diese Änderungen seien deshalb so relevant, weil *Herr Weber* möchte, dass der Vorbescheid nicht nur einmalig binde, sondern auch in Bezug auf entsprechende Sachverhaltswiederholungen. *Herr Weber* müsse sich also die Frage stellen, ab wann die Zusage ihre Verbindlichkeit verliere, sodass die Rechts- und die Unionsrechtmäßigkeit der Veranlagung garantiert bleibe. Dabei dürfe man aber nie den Vertrauensschutz des Unternehmers aus den Augen verlieren. Die Interessenslage des Unternehmers stelle sich da wie folgt dar: Ändere sich die für den Vorbescheid relevante Rechtslage zu Gunsten des Unternehmers, sei die Bindungswirkung für diesen eine Last. Sein Vertrauen sei dann für zukünftige Dispositionen nicht schutzbedürftig. Ändere sich die Rechtslage hingegen zu seinen Lasten, so werde der Unternehmer an dem Vorbescheid so lange wie möglich festhalten wollen. *Herr Weber* möchte hier nur das Ergebnis seiner Untersuchung präsentieren, da alles andere den Rahmen wohl sprengen würde. Eine relevante Änderung der Rechtslage liege grundsätzlich nur dann vor, wenn das nationale Umsatzsteuerrecht geändert werde oder für den Vorbescheid relevante Normen vom Bundesverfassungsgericht für nichtig oder mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärt werden. Ähnlich wie im Zollrecht habe *Herr Weber* aber eine Vertrauensschutznorm eingeführt, wonach der Unternehmer in einem solchen Fall auf Antrag eine Fortgeltung der Zusage für weitere sechs Monate verlangen könne. Verzichte er auf diesen Antrag, entfalle die Bindungswirkung *ex nunc* zum Zeitpunkt der Rechtsänderung. Ändere sich aber die Mehrwertsteuersystemrichtlinie, so entfalle die Bindungswirkung des Vorbescheids grundsätzlich erst mit der entsprechenden Anpassung des nationalen Rechts. Der Unternehmer könne nur dann eine vom Vorbescheid abweichende Behand-

lung verlangen, wenn eine für ihn günstige Richtlinienänderung nicht fristgerecht umgesetzt worden sei oder eine für ihn günstige Entscheidung des EuGH nicht im Wege richtlinienkonformer Auslegung umgesetzt werden könne. Das sei letztlich eine Übertragung der Rechtsprechung zur nicht fristgerechten Umsetzung von Richtlinien. Daneben müsse es aber auch eine Möglichkeit der Behörde geben, rechts- oder sogar unionsrechtswidrige Zusagen aufzuheben. Dabei habe *Herr Weber* etwas Ähnliches eingeführt, wie es sich *de lege lata* schon in § 2 IV AuskV finde. Dort sei grundsätzlich die freie ex-nunc-Aufhebbarkeit rechtswidriger Zusagen normiert. Diese freie Aufhebbarkeit habe *Herr Weber* aber eingeschränkt. Ähnlich wie in § 48 II VwVfG sei eine Abwägung zwischen dem Rechtmäßigkeitsinteresse und dem Vertrauensschutzinteresse vorzunehmen. Dem Unternehmer dürfen insbesondere keine unumkehrbaren Nachteile entstehen. D.h., dass er nicht auf der Steuer sitzen bleiben dürfe. *Herr Weber* habe daher die Abwägung insoweit typisiert, dass der Vertrauensschutz überwiege, wenn die geänderte Steuerforderung des Unternehmers bei seinem Abnehmer – ähnlich wie in § 17 II Nr. 1 UStG – „uneinbringlich“ geworden ist. Zudem, und das sei auch entscheidend: Soweit die im Vorbescheid betroffene Rechtsfrage betroffen sei und der Unternehmer sich entsprechend selbst veranlasse, stehe dieser Teil der Veranlagung nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Jedenfalls wäre eine Änderung aus diesem Grund ermessensfehlerhaft. Letztlich wirke sich die beiderseitige Bindung auch auf den Rechtsschutz aus. Entscheidend sei insofern, dass die Rspr. nicht mehr die Befürchtung haben müsse, in einem nur hypothetischen Fall zu entscheiden. Sie könne und müsse daher eine volle inhaltliche Kontrolle durchführen. Erhebe der Unternehmer Klage gegen den an ihn ergangenen späteren Steuerbescheid, entfalle damit das Rechtsschutzinteresse in Bezug auf den Vorbescheid nicht, da die inhaltliche Prüfung des Vorbescheids auch Einfluss auf künftige (Selbst-)Veranlagungen habe.

b) Einzelne Verfahrensfragen

aa) Zuständigkeit

Nach *Herr Weber* sollte das Bundeszentralamt für Steuern für Zusagen im Umsatzsteuerrecht zuständig sein. Denn es sei zunächst notwendig, dass eine zentrale Stelle für die Zusagen zuständig ist. Von zentraler Bedeutung seien insofern Erwägungen der Effektivität und der Einheitlichkeit. Eine Zusage könne nur dann effektiv genutzt werden, wenn der Unternehmer die Möglichkeit habe, zeitnah eine Zusage zu erhalten. Seien die örtlichen Finanzämter zuständig, werde dies meist zu vermeidbarem Zeitverlust führen, denn die örtlichen Finanzämter seien oftmals weder personell noch sachlich ausgestattet, um komplexe rechtliche Fragestellungen mit der notwendigen Rechtmäßigkeitsgarantie innerhalb einer für den Steuerpflichtigen noch hin-

nehmbaren Frist zu erteilen. Insofern komme es schon heute in der Praxis oftmals zu vertikalen Rückversicherungen innerhalb des Verwaltungsaufbaus, sodass die Sachentscheidung tatsächlich nicht örtlich, sondern bereits teilzentralisiert getroffen werde. Der damit einhergehende Zeitverlust sei jedoch vermeidbar, indem der eigentliche Entscheidungsträger von Anfang an für zuständig erklärt werde. Aus dem Blickwinkel des Unternehmers sei eine Zentralisierung allein aus diesen Gründen zweckmäßig. Aber auch die Finanzverwaltung habe ein Interesse daran, bestimmte Fragestellungen einheitlich geklärt zu wissen. Gegenwärtig seien nämlich noch divergierende Zusagen durch unterschiedliche Finanzbehörden möglich. Diese können zu einem erheblichen Steuerausfall führen. So habe *Herr Weber* Nachweise gefunden, dass dies im konkreten Fall schon bis zu 47 Mio. € an Steuern gewesen seien. Einer solchen Gefahr könne durch die Schaffung einer Zentralzuständigkeit zumindest entgegengewirkt werden. Man werde sich mit dem Schaffen einer Zentralzuständigkeit auch zumindest teilweise dem Vorwurf entziehen, einen „Hinterzimmerdeal“ abgeschlossen zu haben, was auch beihilfenrechtliche Folgen haben könne. Dies werde daher auch von der EU-Kommission vorgeschlagen, um Zusagen dem Beihilfenzugriff zu entziehen. Damit habe *Herr Weber* aber nur begründet, warum die Entscheidung zentral getroffen werden sollte. Sie sollte aber auch zentral auf *Bundesebene* getroffen werden. Das liege daran, dass *Herr Weber* die Zusage harmonisierungsfest ausgestalten möchte. Denn gerade in grenzüberschreitenden Sachverhalten werde ein Austausch weitaus unkomplizierter ausfallen, als wenn jedes örtliche Finanzamt eine solche Verständigung anstoßen würde, was letzten Endes auch über das BZSt liefe. Das BZSt sei nämlich schon *de lege lata* das zentrale Verbindungsbüro im Sinne der sog. Zusammenarbeitsverordnung, die den Informationsaustausch der Finanzbehörden für die Umsatzsteuer regule. Grenzüberschreitende Tätigkeiten werden zudem schon gegenwärtig über die zusammenfassenden Meldungen dem BZSt angezeigt. Letztlich sei eine solche Ausgestaltung auch im Wettbewerb um einen attraktiven Steuerstandort förderlich. Dies gelte umso mehr, als dass eine Zentralzuständigkeit schon zum jetzigen Zeitpunkt in anderen europäischen Staaten üblich sei. Daran wolle *Herr Weber* sich ohnehin orientieren. Die genannten Zweckmäßigkeitserwägungen rechtfertigen auch finanzverfassungsrechtlich eine Verschiebung der Zuständigkeit von Landes- auf Bundesebene nach Art. 108 IV 1 Var. 3 GG. Die Entscheidung des BZSt sei dann auch für die örtlichen Finanzämter verbindlich.

bb) Antragsvoraussetzungen

Bei den Antragsvoraussetzungen habe *Herr Weber* sich an dem orientiert, was schon *de lege lata* vorausgesetzt sei. Dabei stehen sich die divergierenden Interessen der Finanzverwaltung und der Unternehmer gegenüber. Während die von der Finanzverwaltung gewünschte Informationsdichte im Antrag des Unternehmers möglichst hoch sein solle, möchte der Unternehmer in

der Regel nur so viel wie nötig aber so wenig wie möglich seiner Planungen offenbaren. Der Antragsteller könne zunächst der Unternehmer sein. In Organschaftsfragen sei der Antrag von Organträger und Organgesellschaft gemeinsam zu stellen. Eingeführt werden solle nach *Herr Weber* auch die Möglichkeit eines verbundenen/gemeinschaftlichen Antrags von mindestens zwei an einem Umsatzsteuergeschäft beteiligten Unternehmern, wenn die Beurteilungen von Aus- und Eingangsumsatz sich gegenseitig bedingen. Das zuständige BZSt könne die umsatzsteuerliche Behandlung eines Vorgangs nur zusagen, soweit nationales Umsatzsteuerrecht betroffen sei. Zwar könne und solle das BZSt sich in einem Fall mit Auslandsbezug mit den zuständigen ausländischen Finanzbehörden über die Beurteilung des Falles austauschen. Rechtssicherheit für den Unternehmer folge daraus aber nicht. Langfristig müsse daher jedenfalls ein unionsweites Verständigungsverfahren oder sogar eine Harmonisierung her. Die Sachverhaltsdarstellung müsse so exakt sein, dass die Beurteilung eines noch nicht verwirklichten Sachverhalts der Beurteilung eines verwirklichten Sachverhalts gleichgestellt werden könne. Bei Dauersachverhalten solle die Wiederholungsabsicht oder auch nur die Wiederholungsmöglichkeit angezeigt werden. Dann erstrecke sich die Zusage auch auf künftige Sachverhaltswiederholungen. Es bedürfe daher nur eines Antrags. Stehe die Beurteilung eines bereits abgeschlossenen Sachverhalts im Mittelpunkt, bereite die Darstellung des Sachverhalts nur wenige Probleme, da insoweit keine Unsicherheiten mehr bestehen. Da eine Zusage im Umsatzsteuerrecht gebührenfrei ausgestaltet sein müsse, komme dem zu fordernden besonderen Interesse besondere Bedeutung zu, um eine Überforderung des BZSt zu vermeiden. Es gehe ja gerade darum, dass dem Unternehmer bei seiner Selbstveranlagung vom Staat geholfen werde. Nicht hilfsbedürftig sei der Unternehmer aber, wenn die Rechtslage entweder schon dem Gesetz oder aber dem Bundessteuerblatt Teil I oder Bundessteuerblatt Teil II oder den entsprechenden Richtlinien entnommen werden könne. Denn dann habe der Staat gewissermaßen schon eine Informationspflicht ausgeübt. Die Zusage im Umsatzsteuerrecht solle daher wirklich auf Rechtsfragen beschränkt bleiben, die auch aus Sicht der Verwaltung noch ungeklärt sind. Der Unternehmer müsse letztlich eine konkrete Rechtsfrage formulieren, deren Beurteilung er bei dem verwirklichten oder geplanten Sachverhalt für unklar halte. Dabei müsse der Unternehmer sich aber nur ernsthaft bemühen, der Finanzverwaltung den Einstieg in die Prüfung zu erleichtern.

cc) **Zusageanspruch**

Zudem möchte *Herr Weber* die Zusage als gebundene Entscheidung ausgestalten. Zwar sei schon *de lege lata* eine Ermessensreduktion auf Null und damit ein Zusageanspruch gegeben. Die verbleibende Unsicherheit sei aber entbehrlich. Liegen alle Antragsvoraussetzungen vor, müsse das BZSt tätig werden.

dd) Entscheidungsfrist

Einer der zentralen Punkte des Ausgestaltungsvorschlags von *Herrn Weber* sei die Entscheidungsfrist. *De lege lata* sei eine solche zwar eingeführt worden. Diese sei mit 6 Monaten in Umsatzsteuerfällen aber erstens zu lang. Und zweitens seien an den Fristablauf keinerlei Rechtsfolgen geknüpft. *Herr Weber* möchte daher eine einmonatige Frist einführen, die zu laufen beginnt, wenn alle Antragsunterlagen dem BZSt zugegangen sind und zwar aus Sicht des Bürgers. Was intern noch weitergereicht werden müsse, sei von außen nicht einsehbar und daher auch nicht relevant. Mit der einmonatigen Frist möchte *Herr Weber* in gewisser Weise Waffengleichheit herstellen. Grundsätzlich habe nämlich der Unternehmer seine Voranmeldungen bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums abzugeben. Er könne aber eine sog. Dauerfristverlängerung anzeigen, was die Frist um einen Monat verlängere. Er habe dann effektiv einen Monat und 10 Tage Zeit. Innerhalb dieser Zeit werde vom Unternehmer erwartet, dass er seine verwirklichten Sachverhalte sammle, rechtlich einordne und die Steuer und die Vorsteuer errechne. Daran müsse sich nun auch die Finanzverwaltung messen lassen. Sie müsse, so *Herr Weber*, selber dazu in der Lage sein, das zu leisten, was sie vom Unternehmer erwarte. Das Ganze stelle sich *Herr Weber* dann so vor, dass der Unternehmer einen Sachverhalt verwirklicht habe, aber keine Ahnung habe, wie er diesen rechtlich einzuordnen hat. Er könne sich dann noch innerhalb des entsprechenden Voranmeldungszeitraums an das BZSt wenden. Liegen dann alle Voraussetzungen vor, habe das BZSt einen Monat Zeit, die Anfrage zu bearbeiten. Die Anfrage gelange also zum Ablauf des Folgevoranmeldungszeitraums zurück zum Unternehmer. Habe er bereits eine Dauerfristverlängerung angezeigt, so habe er nun noch mindestens 10 Tage Zeit seine Voranmeldung mithilfe der Zusage anzufertigen. Habe er keine Dauerfristverlängerung angezeigt, sei nur für diesen Monat der Beantragung der Zusage eine einmonatige Fristverlängerung von Amts wegen nach § 109 AO zu gewähren. Das Gleiche gelte natürlich auch bei noch geplanten Sachverhalten. Der Unternehmer habe also spätestens einen Monat nach Beantragung Rechtssicherheit. Nun sei der Clou an der ganzen Sache, dass das BZSt die einmonatige Frist nicht einfach ablaufen lassen könne ohne daran anknüpfende Folgen zu befürchten. Das BZSt könne zwar die Frist verrinnen lassen. Das störe aber den Unternehmer nicht. Denn nach Ablauf der Frist gelte die Zusage als in dem Sinne erteilt, wie der Unternehmer seine Rechtsauffassung im Antrag dargestellt habe. *Herr Weber* möchte letztlich einen fiktiven Verwaltungsakt. Nun müsse auch die Möglichkeit bestehen, dass keine evident rechtswidrigen fiktiven Verwaltungsakte in der Welt bleiben können, an die die Finanzbehörde dann gebunden sei. Daher sei in diesem Fall die Korrekturmöglichkeit insofern zu erweitern, als dass eine Korrektur auch ex tunc möglich ist. Das sei aus zwei Gründen gerechtfertigt. Erstens sei das von einem Fiktiv-VA ge-

schaffene Vertrauen weniger schützenswert, als das einer Zusage, die tatsächlich auf den Willen der Finanzbehörde zurückgehe. Und zweitens stehe auch diese Korrektur unter dem Vorbehalt, dass es dem Unternehmer möglich sei, die geänderte Steuerschuld noch auf seinen Abnehmer abzuwälzen. Sei das nicht mehr möglich, könne die einmalige falsche Selbstveranlagung nicht mehr beanstandet werden. Dann überwiege der Vertrauensschutz gegenüber dem Rechtmäßigkeitsinteresse.

Zusammengefasst war nach *Herrn Weber* der Knackpunkt an der Inanspruchnahme, dass allein der Unternehmer das Risiko der Abwälzung trage. Dieses Risiko werde aber mit der vorgeschlagenen Ausgestaltung bei komplexen Rechtsfragen auf den Staat zurückübertragen. Letzten Endes trage nämlich der Staat damit das Risiko, dass die Belastungskonzeption nicht aufgehe. Das halte *Herr Weber* für ein richtiges Ergebnis.

ee) Veröffentlichung

Letztlich möchte *Herr Weber* noch eine Veröffentlichung der erteilten Zusage vorschlagen. Diese Veröffentlichung habe dann zentral zu erfolgen. Sie erfolge nur anonymisiert und möglicherweise auch abstrahiert vom beurteilten Einzelfall, um die betroffenen Geschäftsgeheimnisse effektiv zu schützen. Zu diesem Zweck könne man auch daran denken, dass der Unternehmer beantragen könne, dass die Zusage mit einigen Monaten Versatz veröffentlicht werde. Die Vorteile einer Veröffentlichung seien vielfältig. Erstens würde eine weitere Rechtserkenntnisquelle gewonnen werden. Man könne dann z.B. darüber nachdenken, dass künftige Zusagen zu der gleichen Frage nicht mehr erteilt werden können. Zudem würde auch hier wieder der Vorwurf eines „Hinterzimmerdeals“ ausgeräumt werden. Eine Veröffentlichung werde daher sowohl von der EU-Kommission mit Bezug auf das Beihilfenrecht als auch von der OECD vorgeschlagen. Letztlich diene eine Veröffentlichung auch der Rechtsanwendungsgleichheit, da eine weitestgehende Publizität eine effektive Verifikation des staatlichen Handelns ermögliche. Letzten Endes könne man über die Brücke des Art. 3 I GG auch über eine Selbstbindung der Verwaltung nachdenken, die dazu führe, dass andere Unternehmer, ohne eine Zusage zu beantragen, eine vergleichbare Behandlung vornehmen können, ohne Korrekturen seitens der Finanzbehörde befürchten zu müssen.

E. Schlusswort

Zum Ende seines Vortrags betont *Herr Weber*, dass er beihilfenrechtliche Aspekte, die er in meiner Arbeit noch angesprochen habe, hier außen vor lassen möchte. *Herr Weber* sei aber zu dem Ergebnis gekommen, dass seine Ausgestaltung beihilfenrechtlich zulässig sei. *Herr Weber*

würde sich nun insbesondere darüber freuen, wenn er Feedback dazu bekäme, inwiefern die Teilnehmer des Seminars seine vorgeschlagene Ausgestaltung für praxistauglich halten und bedankt sich für die Aufmerksamkeit.

Prof. Seer bedankt sich für den stringenten und überaus gut strukturierten Vortrag bei *Herrn Weber* und behauptet, dass die Finanzverwaltung bei dieser Ausgestaltung „schreien“ werde, dass die Monatsfrist viel zu kurz sei. Insbesondere aus politischen Gründen sollte man ferner auch der Gebühr etwas positiver gegenüber treten. *Prof. Seer* hält die Monatsfrist jedoch für angemessen, denn so werde der Staat in dieselbe Situation wie der Bürger und damit der Unternehmer versetzt. Ein Teilnehmer schlägt rechtsbereichsübergreifend einen Blick in die Fusionskontrollverordnung vor, denn auch dort sei es kartellrechtlich so geregelt, dass bei Nichteinhaltung einer konkreten Frist die Zustimmung zu einer Fusion fingiert werde. Dem tritt ein weiterer Teilnehmer entgegen, denn die Fusionskontrolle betreffe Einzelfälle, das Steuerverfahren sei aber ein Massenverfahren. Außerdem sei eine längere Frist auch besser, um eine fundierte Prüfung durch die Finanzverwaltung gewährleisten zu können. *Prof. Seer* erwidert daraufhin, dass Letzterer nicht aus der Sicht Unternehmers denke, sondern einseitig die Interessen der Finanzverwaltung im Blick habe. Aufklärend stellt der Teilnehmer jedoch klar, dass er die längere Frist vor allem für bereits abgeschlossene Sachverhalte für sinnvoll erachte. Außerdem gebe es ja noch die Jahresanmeldung des Unternehmers. Abschließend betont *Prof. Seer*, dass sich der Unternehmer in zahlreichen Dauerbeziehungen befinde und es daher nur sachgerecht sei, wenn Finanzbeamte in eine ähnliche Situation wie der Unternehmer versetzt werden.