

61. Berliner Steuergespräch

7. November 2016

Verbindliche Auskunft

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer,

Lehrstuhl für Steuerrecht,

Institut für Steuerrecht und Steuervollzug

Ruhr-Universität Bochum

www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de

Inhaltsübersicht

- I. Steuerplanungssicherheit durch verbindliche Auskunft
- II. Rechtsentwicklung und -natur der verbindlichen Auskunft
- III. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung
- IV. Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft
- V. Gebührenpflicht und ihre gebotenen Einschränkungen
- VI. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren
- VII. Mängel der derzeitigen Regelung

Zu I.: Freiheitsrechtliches Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit (I)

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

Zu I.: Freiheitsrechtliches Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit (II)

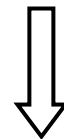
- **Kalkulationen und Investitionsentscheidungen** der Stpfl. hängen nicht unwesentlich von der **steuerlichen Belastung** ab.
- Das Ausmaß der zu erwartenden Steuerbelastung bestimmt, wie viel des Einkommens investiert oder zur Einkommensverwendung ausgeschüttet bzw. entnommen werden kann.
- Die freiheitsbeschränkende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

Zu II.: Rechtsentwicklung (I)

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



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

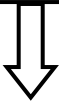


Föderalismus-Reform-BegleitG v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, 2098 (2106): rudimentäre Kodifizierung der verbindlichen Auskunft in § 89 II AO

Zu II.: Rechtsentwicklung (II)



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



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



Marginale Änderungen des Gebührentatbestandes (Neufassung § 89 III-VII AO) durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131 (2139)



6-Monats-Soll-Entscheidungsfrist + Möglichkeit der Verankerung eines Gebots einheitlicher Entscheidung bei Mehrpersonen-SV + Mehrfachgebührenverbots, s. ModGBestV v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1684)

Zu II.: Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft

- § 2 I 1 StAusKV: „*Auskunft ist für die Besteuerung des Antragstellers bindend*“.
- **AEAO Tz. 3.5.5: vA = VA** (ebenso mittlerweile BFH-Rspr.)
- Genauer: Als Fall der **Zusage** ist die vA ein **ausschließlich begünstigender VA**, in dem sich die FinBeh. einseitig selbst bindet, ohne dass sich der Adressat bindet (**Selbstbindung ohne Fremdbindung** = Unterschied zum öffentlich-rechtlichen Vertrag).
- Adressat erhält einen **aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch**, den er wie eine **Art Option** nutzen kann, aber nicht muss.

Zu III.: Ermessen der FinBeh. (I)

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

**Entschließungsermessen
„ob“**

**Auswahlermessen
„wie“**

als **Sollvorschrift**
auszulegen

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

Zu III.: Ermessen (II)

Entschließungsermessen ist auf Null reduziert, wenn

- Stpfl. einen **ordnungsgemäßen Antrag i.S.d. § 1 I StAuskV** stellt
- **kein Hindernisgrund i.S. AEAO Tz. 3.5.4** vorliegt

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

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

Zu III.: Ermessen (III)

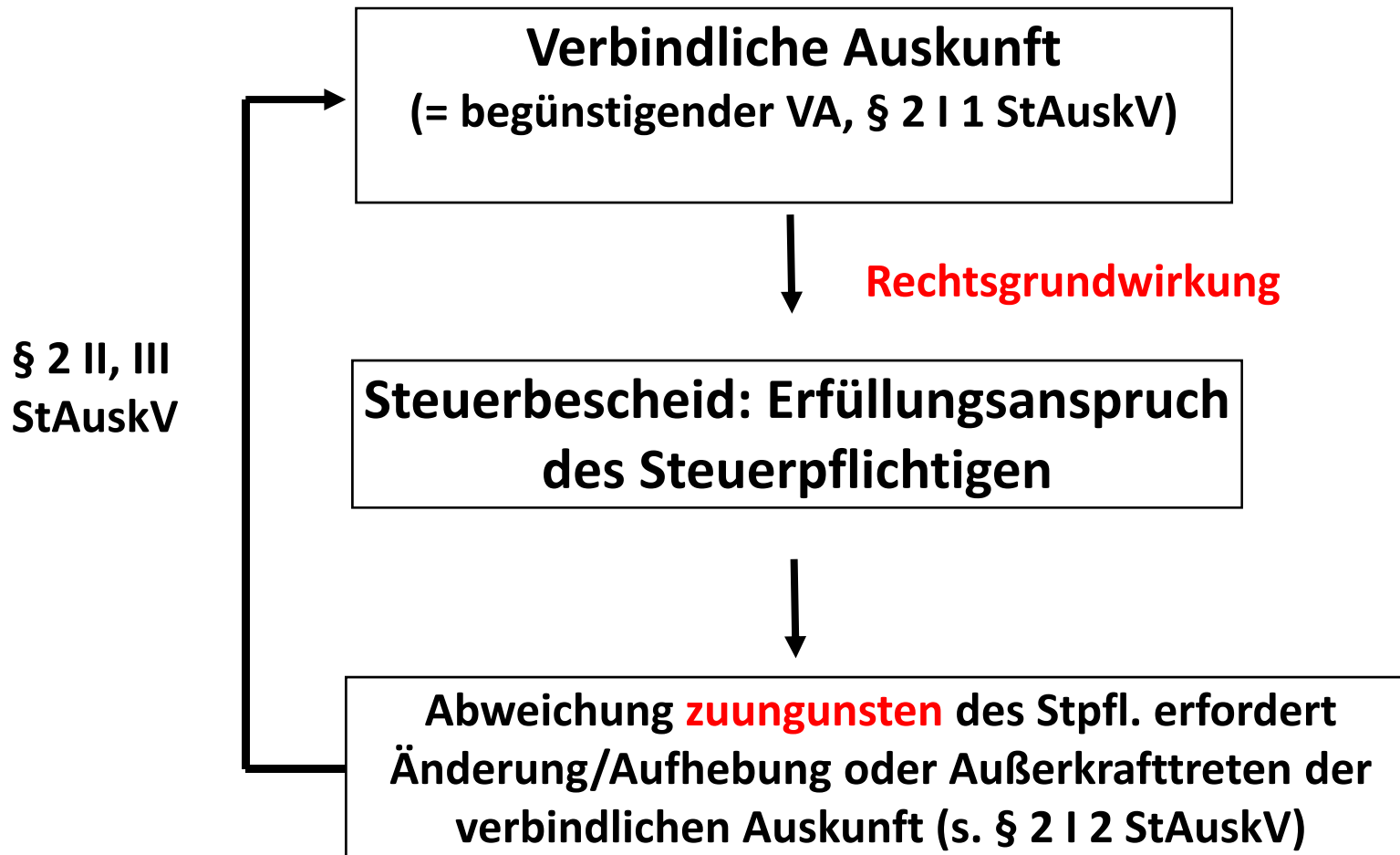


AEAO Tz. 3.5.4 nennt folgende **standardisierte Ablehnungsgründe**

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

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

Zu IV.: Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft



Zu IV.: Korrektur der verbindlichen Auskunft (I)

Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

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

Fallgruppen:

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

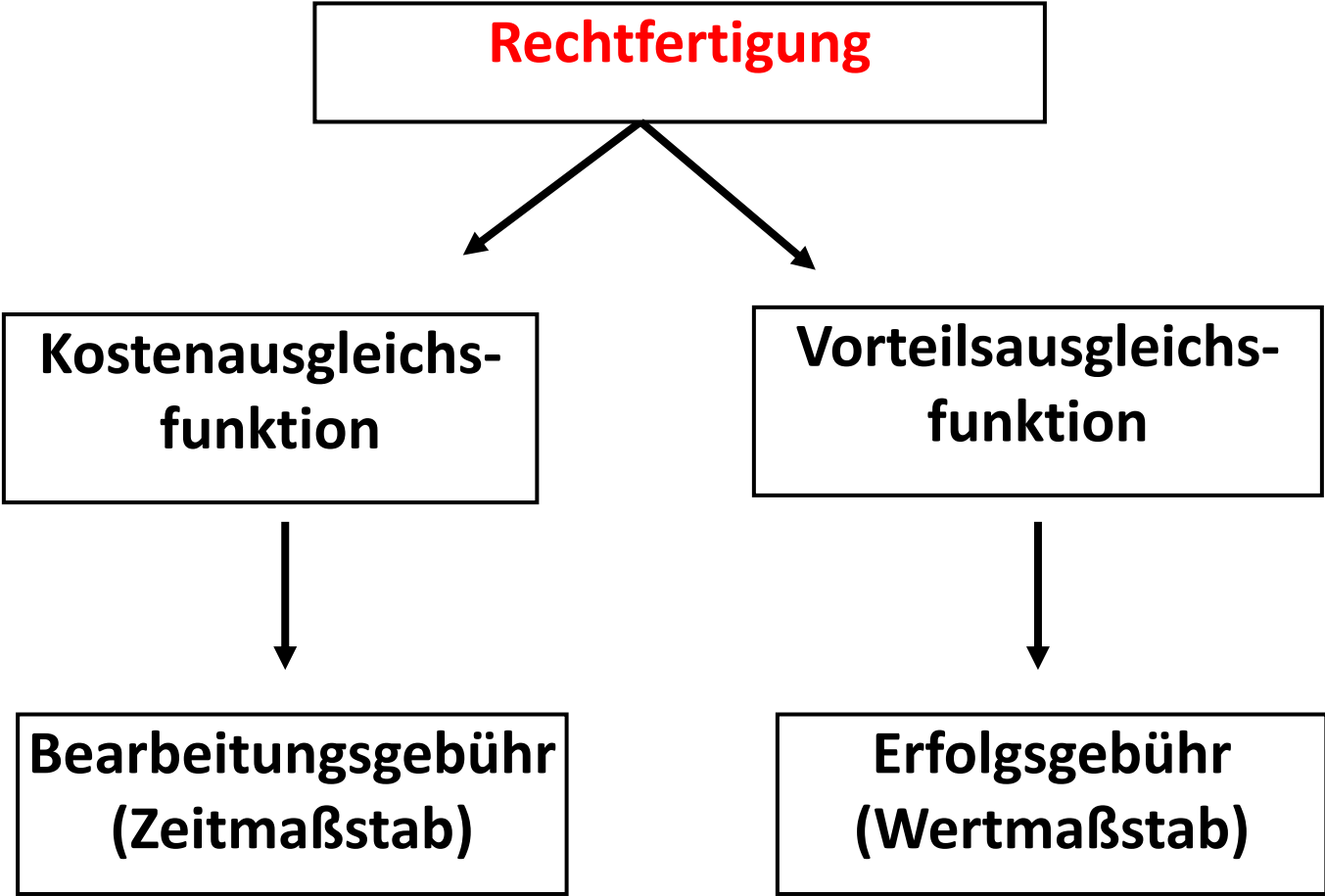
Zu IV.: Korrektur der verbindlichen Auskunft (II)

AEAO Tz. 3.6.6 zur Korrektur

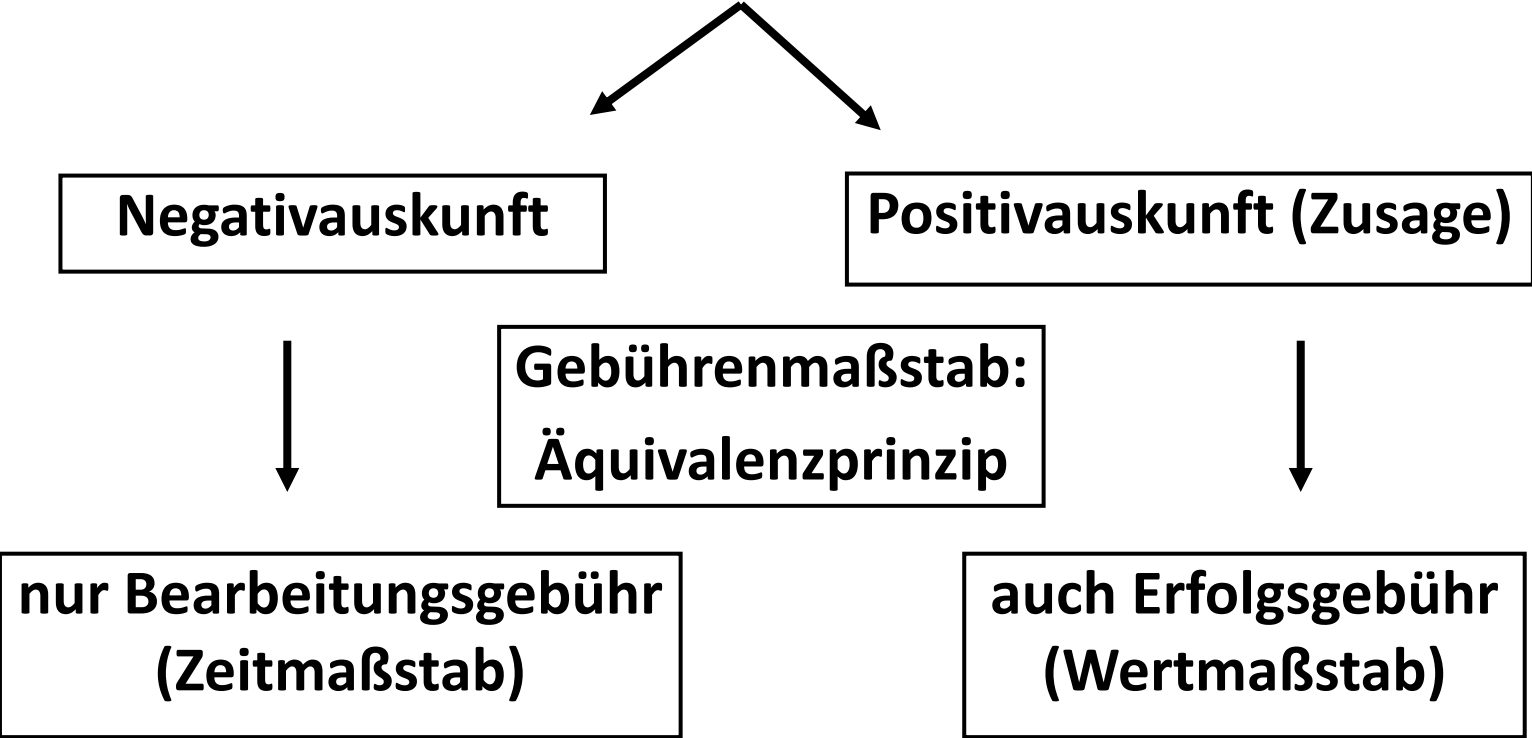
- Verbindliche Auskunft soll auch „unrichtig“ sein, wenn sie von einer später ergangenen **Rspr.** oder **Verwaltungsanweisung** abweicht.
- In diesen Fällen soll eine **Ex-nunc-Korrektur** grds. sachgerecht sein.
- Aber: Der **Vertrauensschutz** schließt auch eine Ex-nunc-Korrektur aus, wenn der Stpfl.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

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

Zu V.: Gebührenpflicht



Zu V.: Gebührenpflicht – Äquivalenzprinzip



Zu V.: Gebührenpflicht – Verzicht aus Billigkeitsgründen



Verfassungskonforme Auslegung des § 89 VII AO

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

Zu VI.: Rechtsschutz im Auskunftserteilungsverfahren

Ablehnung der Auskunft =
Negativ- EntschlieÙung:
„ob“



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

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



BFH:
nur **Vertretbarkeitskontrolle**,
ob Sachverhalt zutreffend
erfasst und rechtlich **evident
fehlerhaft** gewürdigt

Zu VI.: Rechtsschutz – Auffassung BFH

- Zwar ist **vA = VA**. Entsprechend ihrer Funktion regelt sie aber **nur**, wie die FinBeh. einen ihr zur Prüfung vorgelegten **hypothetischen Sachverhalt gegenwärtig beurteilt**, nicht aber trifft sie eine **endgültige Aussage über die zukünftige Steuerfestsetzung**.
- Die gerichtliche Kontrolle der vA ist eingeschränkt. FG prüft den Inhalt einer erteilten vA nur darauf, ob die **gegenwärtige rechtliche Einordnung** des zur Prüfung gestellten Sachverhalts **in sich schlüssig und nicht evident fehlerhaft** ist.
- BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651; BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014 1014; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48; BFH v. 14.7.2015 – VIII R 72/13, n.v.

Zu VI.: Rechtsschutz – Kritik

- Begrenzung der inhaltlichen Prüfung auf eine **bloße Vertretbarkeitskontrolle** erscheint bei einer **Ermessensreduzierung auf Null** inkonsequent
- Dies gilt vor allem dann, wenn die Rspr. daran festhält, dass eine volle Wertgebühr auch in den Fällen der Negativauskunft zulässig ist.
- Der **Inhalt des VA** beschränkt sich nicht darauf, dass die FinBeh. ihre Rechtsauffassung zu einem hypothetischen Sachverhalt äußert. **Die vA sagt, dass sich die FinBeh. an die von ihr geäußerte Rechtsauffassung bei zwischenzeitlicher Verwirklichung des Sachverhalts in nachfolgenden SteuerVA auch daran hält (= Zusage).**
- Der **Rechtsschutz gegen eine Negativauskunft läuft** auf der Basis der BFH-Rspr. praktisch **leer!**

Zu VII.: Mängel der derzeitigen Regelung (I)



- § 89 II-VII AO bietet nur eine **rudimentäre, bruchstückhafte Regelung**. Regelung über **Bindungswirkung und Korrektur der vA** gehören in ein **Parlamentsgesetz** und nicht in eine RVO.
- Geboten ist ein gesonderter AO-Abschnitt der „**kooperativen Handlungsformen**, der die vA auf die verbindliche Zusage (§§ 204-207 AO) abstimmt, APA u. sog. tatsächliche Verständigungen einbezieht.
- Bei **Steuerentrichtungspflichtigen**: **Rechtsanspruch auf kostenfreie Anrufungsauskunft** bei LoSt, KapESt, BauabzugSt, Steuerabzug von Auslandseinkünften u.a.; **Auskunftsfrist mit haftungsbefreiender Rechtsfolge**.
- Modell der LoSt-Anrufungsauskunft ist auf die **Umsatzsteuer u. besonderen Verbrauchsteuern** auszudehnen, weil Unternehmer als Steuereinsammler für steuerliche Zwecke des Staates lediglich **in den Dienst genommen** wird.

Zu VII.: Mängel der derzeitigen Regelung (II)



- Die **Zuständigkeitszersplitterung** (Zuständigkeit des örtlichen FA) birgt die **Gefahr unterschiedlicher Auskunftspraxis** mit divergierenden Entscheidungen. Es bedarf zumindest einer Landes-**Zentralzuständigkeit** auf Ebene der OFD/FinMin.
- Die vage Ermessensermächtigung sollte einem klaren **Rechtsanspruch auf vA** mit engen tatbestandlichen Ausnahmen weichen. Dem hat die **Überprüfungsdichte im Rechtsschutz** zu entsprechen.
- An die **Versäumung der 6-Monatsfrist** des § 89 II 3 AO n.F. ist eine **echte Rechtsfolge** zu knüpfen.
- In den Fällen der **Antragsablehnung** und der **Negativauskunft** muss die Gebühr auf den **Zeitaufwand begrenzt** werden.