

Geschäftsführung

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
beliner.steuergespraech@pplaw.info

61. Berliner Steuergespräch

„Verbindliche Auskunft“

Berlin, den 7. November 2016

Tagungsbericht von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Um im Einzelfall bei der Anwendung von Steuergesetzen Planungssicherheit zu haben, können die Finanzbehörden nach § 89 Abs. 2 AO auf Antrag des Steuerpflichtigen eine verbindliche Auskunft erteilen. Neben § 89 Abs. 2 AO sind bei der Antragstellung auch die Voraussetzungen der Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) zu beachten. Die verbindliche Auskunft selbst ist grundsätzlich gebührenpflichtig, wobei die Gebühr sich im Regelfall nach dem Gegenstandswert richtet und bereits für die Bearbeitung des Antrags erhoben wird.

Seit langem wird beklagt, dass verbindliche Auskünfte nur zögerlich und zum Teil überhaupt nicht erteilt werden, die Steuerpflichtigen aber im Hinblick auf die komplizierten Regelungen des Steuerrechts dringend auf Rechts- und Planungssicherheit angewiesen sind. Daher gibt es Forderungen, den Anspruch auf eine verbindliche Auskunft auszuweiten und zu erleichtern. Auch stellt sich die Frage, ob eine Gebührenpflicht angemessen ist, wenn Steuerpflichtige im Wege der Selbstveranlagung Maßnahmen der Steuerverwaltung wahrnehmen, wie dies z.B. bei der Lohnsteueranrufungsauskunft oder der Kapitalertragsteuer-Anmeldung der Fall ist.

Das 61. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Berthold Welling* – bot ein Forum zum Austausch über die bisherigen Praxiserfahrungen, die Chancen und Risiken einer verbindlichen Auskunft sowie die bisher ungelösten Streitfragen, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Stephan Eilers*² und Herrn *Prof. Dr. Roman Seer*³ auch Herr *Dr. Steffen Neumann*⁴, Herr *Dr. Frank Rösel*⁵ sowie Herr *Meinhard Wittwer*⁶ mitwirkten.

A. Referate

I. Die verbindliche Auskunft aus Sicht der Wissenschaft

1. Bedürfnis nach Steuerplanungssicherheit

Prof. Seer verwies eingangs darauf, dass die verbindliche Auskunft dem einzelnen Steuerpflichtigen, insbesondere dem Unternehmer, eine gewisse Steuerplanungssicherheit geben solle. Der Steuerpflichtige befinde sich in der Rolle des Erstentscheiders und müsse disponieren, ohne genau zu wissen, wie eine steuerliche Regelung zu verstehen sei. In dieser Situation der Ungewissheit bedürfe es einer verfahrensrechtlichen Absicherung. Ob ein unmittelbarer verfassungsrechtlicher Anspruch auf verbindliche Auskunft bestehe, bedürfe angesichts der gesetzlichen Regelung in § 89 Abs. 2 AO keiner weiteren Diskussion. In einer Zusammenschau von Art. 12 und Art. 14 GG als Unternehmerfreiheit müsse das deutsche Steuerrecht dahingehend verstanden werden, dass die Steuer zu einer kalkulierbaren Planungsgröße werden sollte. Da das Steuerrecht angesichts unbestimmter Rechtsbegriffe und komplexer Sachverhalte nicht eindeutig gesetzlich vorbestimmbar sei, bedürfe es der Hilfe der Finanzverwaltung, um eine redliche Planung zu gewährleisten.

2. Rechtsentwicklung und -natur der verbindlichen Auskunft

a) Rechtsentwicklung

Hinsichtlich der Rechtsentwicklung zur verbindlichen Auskunft sei interessant, dass sich der Gesetzgeber in der AO 1977 mit der verbindlichen Zusage nach einer Betriebsprüfung nur auf einen kleinen Bereich kapriziert habe, der anschließend keine große praktische Relevanz erlangte. Dem vernünftigen Regelungsregime der §§ 204-207 AO liege der folgende Gedanke zugrunde: der Prüfungskanon der Betriebsprüfung umfasse Dauersachverhalte und Sachverhalte, die regelmäßig wiederkehren. Im Rahmen der Betriebsprüfung finde eine Prüfung dieser Sachverhalte statt, die auch in Zukunft wieder ähnlich anfallen. Eine verbindliche Auskunft, wie heute im § 89 AO, sei von dieser Regelung nicht abgedeckt gewesen. Vielmehr habe der Gesetzgeber damals sehenden Auges den Komplex nicht geregelt, sondern die Entwicklung der verbindlichen Auskunft der Rechtsprechung, Wissenschaft und Verwaltungspraxis überlassen. Durch die zwei Auskunftserlasse der Finanzverwaltung aus den Jahren 1987 und 2003 habe sich ein Regelungsregime gebildet, das – abgesehen von der Gebührenpflicht - der aktuellen gesetzlichen Regelung sehr nahe gekommen sei. Die verbindliche Auskunft im § 89 AO sei keine vollständige Neuent-

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Stephan Eilers* ist Joint Managing Partner der Sozietät Freshfields Bruckhaus Deringer LLP., Köln und Honorarprofessor an der Universität zu Köln.

³ *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

⁴ *Dr. Steffen Neumann* ist Leiter der Steuerabteilung im Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf.

⁵ *Dr. Frank Rösel* ist Mitarbeiter der Steuerabteilung der Daimler AG, Stuttgart.

⁶ *Meinhard Wittwer* ist Richter am Bundesfinanzhof, München.

wicklung, sondern habe sich aus der Verwaltungspraxis, flankiert durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes entwickelt. Mit dem Föderalismusreform-Begleitgesetz sei eine erste Initiative zur verbindlichen Auskunft erfolgt, die noch im selben Jahr um die Gebührenpflicht erweitert wurde. Zwischenzeitlich seien weitere kleine Änderungen erfolgt. Hinzuweisen sei auf zwei aktuellen Ergänzungen- eine Soll-Frist und eine Regelung zur Gebührenpflicht bei Mehrfach-Anträgen. Seiner Ansicht nach seien vom Gesetzgeber wesentliche Punkte nicht geregelt worden, insbesondere die Frage der Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft. Diese sei erst in der Ermächtigung der Steuerauskunftsverordnung näher ausgestaltet worden. Die Ermächtigung zu einer Rechtsverordnung könne dort sinnvoll eingesetzt werden, wo die Verwaltung flexibler als der parlamentarische Gesetzgeber reagieren müsse. Dies sei im vorliegenden Bereich aber gerade nicht der Fall. Vielmehr müsse der parlamentarische Gesetzgeber die grundlegenden Fragen hinsichtlich der Bindungswirkung, der Korrekturmöglichkeiten und der Schriftform selbst entscheiden.

Seiner Meinung nach hätte die verbindliche Auskunft zusammen und abgestimmt mit der verbindlichen Zusage und der tatsächlichen Verständigung in einem eigenen Abschnitt der konsensualen Handlungsformen geregelt werden müssen. Ein weiterer Kritikpunkt sei, dass die verbindliche Auskunft nicht in ein Gesamtsystem der sogenannten Anrufungsauskünfte eingebettet wurde. Es finde sich nur die Lohnsteueranrufungsauskunft, die zu Recht gebührenfrei sei. Es gebe hingegen keine Kapitalertragssteueranrufungsauskunft und keine allgemeine Quellensteueranrufungsauskunft. Man könne sich außerdem fragen, warum es keine Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft gebe.

b) Rechtsnatur

Hinsichtlich der Verbindlichkeit der Auskunft finde sich nichts im Gesetz. Nur die Steuer-Auskunftsverordnung spreche davon, dass die Auskunft ein Verwaltungsakt sei und im Übrigen bindend sein solle. Es handle sich um einen ausschließlich begünstigenden VA, mit dem sich die Finanzbehörde einseitig selbst binde, ohne dass für den Adressaten eine Bindung begründet werde. Die Verwaltung sei gebunden, wenn der verwirklichte Sachverhalt deckungsgleich mit dem im Antrag geschilderten Sachverhalt ist. Der Adressat hingegen müsse den Sachverhalt nicht so verwirklichen und gestalten, er erhalte vielmehr einen aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch, den er wie eine Art Option nutzen könne.

3. Ermessen der Finanzbehörde und dessen Einschränkung

Nach dem Wortlaut des § 89 Abs. 2 S. 1 AO „kann“ die Finanzbehörde eine Auskunft erteilen. Ihr stehe damit ein Ermessen zu. Klassischerweise müsse auch hier zwischen dem Entschließungsermessen und dem Auswahlermessen unterschieden werden. Seiner Ansicht nach sei die Norm hinsichtlich des Entschließungsermessens als Sollvorschrift auszulegen. In der Regel sei daher das Ermessen auf Null reduziert und die Auskunft zu erteilen, wenn nicht atypische Ausnahmefälle, insbesondere die aufgezählten Fälle im Anwendungserlass zur Abgabenordnung Tz. 3.5.4, vorlägen. Die aufgeführten Ausnahmegründe überzeugten nur insofern, als sie sich auf modellhafte Steuersparmodelle bezögen. Es leuchte ein, dass die Finanzverwaltungen keine Steuergestaltung für den Steuerpflichtigen machen sollten und in diesem Zusammenhang Gestaltungsmodelle absegneten. Zu weit greife hingegen der Ablehnungsgrund, soweit er die Angemessenheit

betreffe. Die Frage der Angemessenheit sei ein Dauerproblem und habe nichts mit Gestaltungsvarianten zu tun, die in ein steuerliches Grenzverhalten führen. Zu denken sei insbesondere an die Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen oder die Bemessung von Verrechnungspreisen. Insgesamt nicht einleuchtend sei der Ausschluss, wenn eine gesetzliche Regelung, höchstrichterliche Entscheidung oder Verwaltungsvorschrift zur Klärung des Rechtsproblems bevorstehe.

Der BFH habe sich bisher noch nicht mit dem Entschließungsermessen auseinandersetzen müssen, er habe jedoch festgestellt, dass es kein Auswahlermessen hinsichtlich der Auskunft gebe. Wenn der Antrag ordnungsgemäß gestellt wurde, bestehe bei der Finanzverwaltung kein Ermessen zwischen mehreren Auskunftsalternativen, sondern die Antwort müsse eindeutig und nach Auffassung der Finanzverwaltung richtig sein.

4. Bindungswirkung und Korrektur der verbindlichen Auskunft

Die verbindliche Auskunft stelle sich als ein begünstigender Verwaltungsakt dar, der zwar kein Grundlagenbescheid sei, aber zu einer Selbstbindung der Verwaltung führe. Der Erfüllungsanspruch aus der verbindlichen Auskunft werde durch den Steuerbescheid umgesetzt. Die verbindliche Auskunft sei insofern eine Art Rechtsgrund für den Steuerbescheid. Eine Änderung des Steuerbescheides sei nur möglich, wenn die Finanzverwaltung die verbindliche Auskunft ändere oder beseitige. Dies sei aber nur in eingeschränkten Fällen möglich.

Prof. Seer verwies auf § 2 II der StAusKV, nach der die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft ipso iure entfällt, wenn die Rechtsvorschrift, auf der die Auskunft beruht, wegfällt (Fall der *clausula rebus sic stantibus*).

Im Übrigen seien solche Fälle in Betracht zu ziehen, in denen die Auskunft materiell rechtswidrig sei. Auch eine rechtswidrige verbindliche Auskunft entfalte zunächst eine Bindungswirkung und müsse daher von der Finanzverwaltung aus beseitigt werden. Dies sei nur mit Wirkung ex nunc möglich und bedürfe zusätzlich einer Abwägung zwischen dem Dispositionsinteresse des Steuerpflichtigen und dem Allgemeininteresse an der Korrektur der verbindlichen Auskunft. Bei der Abwägung sei insbesondere zu berücksichtigen, ob der Antragsteller im Vertrauen auf die verbindliche Auskunft bereits Dispositionen getätigt habe. In einem solchen Fall habe eine Ermessensreduzierung dahingehend zu erfolgen, dass nicht korrigiert werden dürfe. Eine ex tunc-Korrektur sei nur unter den Voraussetzungen des § 130 Abs. 1, 2 AO möglich.

5. Gebührenpflicht und ihre gebotene Einschränkung

Für die Gebührenpflicht gebe es nach Ansicht von *Prof. Seer* zwei Rechtfertigungen. Dies sei zum einen eine Kostenausgleichsfunktion für die entstandene Arbeit der Behörde und zum anderen eine Vorteilsausgleichsfunktion, weil der Steuerpflichtige durch die Rechtssicherheit einen gewissen Vorteil erlange. Die Kostenausgleichsfunktion stelle sich als eine Bearbeitungsgebühr dar, deren Maßstab der angefallene Zeitaufwand sei. Die Vorteilsausgleichsfunktion hingegen stelle sich als eine Erfolgsgebühr dar, die sich an der Gerichtsgebühr orientiere. Diese Entscheidung des Gesetzgebers sei zumindest für den Fall einer positiven Auskunft vertretbar. Das Gesetz

sei aber so ausgestaltet, dass es nicht zwischen einer Negativ- und Positivauskunft differenziere. Dabei müsse eigentlich noch eine weitere Differenzierung zwischen der Nichtauskunft, der Negativauskunft und der Positivauskunft erfolgen. Auch eine Nichtauskunft könne es nach dem Gesetz geben, für die dann die volle Wertgebühr berechnet werden könne. Richtigerweise müsse im Falle der Nichtauskunft eine Reduzierung der Gebühr aus Billigkeitsgründen nach § 87 Abs. 7 AO erfolgen. Gebührenmaßstab könne in diesem Fall nur der Zeitaufwand sein. Dies müsse auch bei einer Negativauskunft gelten, denn eine solche führe im Vergleich zu einer Positivauskunft nur zu einer begrenzten Rechtssicherheit.

Es stelle sich im Hinblick auf die sinnvolle Regelung zur Lohnsteuer-Anrufungsauskunft die Frage, warum eine solche kostenlose Anrufungsauskunft nicht bei der Kapitalertragsteuer, der Bauabzugssteuer oder generell bei allen Quellensteuern existiere. Auch bei der Umsatzsteuer sei eine derartige Anrufungsauskunft berechtigt, weil auch hier der Unternehmer letztlich als verlängerter Arm des Fiskus handle.

6. Rechtsschutz im Auskunftsverfahren

Die Entscheidung der Finanzbehörde hinsichtlich des „Ob“, sei vollständig durch die Finanzgerichtsbarkeit überprüfbar. Hinsichtlich des „Wie“ der Entscheidung prüfe das Finanzgericht angesichts der Unklarheit über die Realisierung des Sachverhalts nur, ob die gegenwärtige rechtliche Einordnung in sich schlüssig und nicht evident fehlerhaft sei. Das Vorgehen der Rechtsprechung sei hier nicht überzeugend, weil es für den § 89 Abs. 2 AO eine Art Beurteilungsspielraum voraussetze. Eine solche eingeschränkte Überprüfbarkeit sei hier aber gerade nicht gewollt.

II. Die verbindliche Auskunft aus Sicht der Beraterschaft

1. Grundbefund

Prof. Eilers verwies eingangs darauf, dass in Deutschland ein funktionierendes Auskunftswesen bestehe. Im Regelfall erfolge eine sorgfältige Auskunftsbearbeitung und im Rahmen von Betriebsprüfungen hätten diese Auskunftsverfahren auch eine faktische Bindungswirkung. Die faktische Bindungswirkung resultiere aus der Qualität des Auskunftsverfahrens. Man könne zwar der Finanzverwaltung eine allgemeine Gutwilligkeit attestieren, es bestünden aber auch systematische Lücken im Auskunftssystem, die größtenteils bereits im Referat von *Prof. Seer* dargestellt worden seien.

2. Wachsende Bedeutung

Die Bedeutung der Auskünfte sei angesichts der Komplexität des Steuerrechts und der multiplen Regelungsebenen (BMF/Land/OFD/Finanzamt; EU/OECD/BEPS) enorm. Vielfach sei gar nicht klar, auf welcher Ebene man sich eigentlich bewege. Auskünfte seien aber auch im Hinblick auf Compliance-Risiken in der Corporate Governance wichtig. Es bestünden erhebliche Steuerrisiken am Kapitalmarkt und in Transaktionen, bei denen die verbindliche Auskunft häufig der einzige Weg sei, um Risiken zu minimieren und Fragen zu beantworten. Steuerrisiken bei Transaktionen

ließen sich somit in das Auskunftsverfahren vorverlagern und dies führe bei Abschluss des Auskunftsverfahrens sowohl beim Vorstand als auch beim Aufsichtsrat zu einer gewissen Sicherheit hinsichtlich der Transaktionsabläufe. Generell sei zu beobachten, dass die Bereitschaft auf beiden Seiten zur tatsächlichen Verständigung bei komplexen Situationen abnehme, weil die Risiken auf beiden Seiten zu hoch seien.

3. Auskunftstaktik

Der Föderalismus und die Vielgliedrigkeit der Finanzverwaltung führten dazu, dass die Auskunftstaktik tatsächlich zu einem entscheidenden Element in einem erfolgreichen Auskunftsverfahren werde. In einigen Bundesländern beginne man ein Auskunftsverfahren beim Ministerium, in anderen beim Finanzamt. Dies hänge entscheidend davon ab, wie entscheidungsstark und entscheidungsfreudig die jeweilige Finanzverwaltung eingeschätzt werde.

Solche Unsicherheiten hätten zwar auch gewisse Vorteile, sie dürften aber nicht dazu führen, dass über Sitzverlegungen zwischen den Bundesländern nachgedacht werde. Es müsse mehr Einheitlichkeit in der Rechtsanwendung entstehen und es müsse geschaut werden, ob es nicht Bereiche gebe, die man zentralisiert beantworten könne. Ein Beispiel für eine solche Zentralisierung sei § 50d III EStG, der einheitlich vom Bundeszentralamt für Steuern im Freistellungsverfahren bearbeitet werde.

4. No-go Areas

In der Praxis komme es häufig dazu, dass ein Auskunftsverfahren zu einem neuen Gesetz faktisch über eine lange Zeit nicht durchgeführt werde. Solange noch kein Erlass existiere, sei in diesem Bereich auch keine Auskunft zu erhalten. Dies habe sich etwa beim Umwandlungs-Steuererlass gezeigt, wo es in einem 2-Jahreszeitraum keine Absicherungen durch die Behörde gegeben habe.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete Herr *Welling* die Podiumsdiskussion und gab zunächst den weiteren Podiumsgästen die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Die verbindliche Auskunft aus der Sicht eines Industrieunternehmens

1. Beihilfeproblematik

Dr. Rösel ging auf den Beihilfeangriff auf die verbindliche Auskunft im Hinblick auf aggressive Rulings ein. Diese seien etwas völlig anderes, als die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, weil sie regelmäßig Sonderrechte gewähren würden. In der Regel handle es sich dabei um niedrige Steuersätze im Gegenzug für die Ansiedlung eines meist ausländischen Unternehmens. Die Selektivität einer solchen Maßnahme liege seiner Meinung nach auf der Hand. Die verbindliche Auskunft ergehe hingegen zur Konkretisierung eines allgemeingültigen Gesetzes, und die Finanzverwaltung sei gerade im Hinblick auf den Föderalismus darauf angewiesen, den Gleichheitssatz zu

beachten.

Selbst wenn eine erteilte Auskunft rechtswidrig sei, müsse man aus seiner Sicht nicht direkt befürchten, den gewährten Vorteil an das Finanzamt zurückzahlen zu müssen. In der einschlägigen EU-Verordnung, die sich mit Rückzahlungen von Beihilfen befasse, sei auch geregelt, dass eine Rückforderung ausgeschlossen sei, wenn diese gegen allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts verstoße. Zu diesen allgemeinen Grundsätzen gehöre eben auch der Vertrauensschutz.

Dr. Rösel sehe das Problem der Beihilfethematik auf einer anderen Ebene. Problematisch sei es, wenn eine Auskunft oder ein bestandskräftiger Steuerbescheid auf einem Gesetz beruhe, in dem die Kommission später selbst eine Beihilfe sehe. Dies sei bei dem Fall zur Mineralölsteuerbefreiung geschehen, den der BFH im Jahr 2009 zu entscheiden hatte. Hier habe der BFH trotz eines bestandskräftigen Steuerbescheids keinen Vertrauensschutz gewährt, weil kein Notifizierungsverfahren durchgeführt wurde. Dies drohe nun auch bei Fällen des § 8c KStG und § 6a GrEStG, weil auch hier ein Notifizierungsverfahren nicht stattgefunden habe. Im schlimmsten Falle drohe hier, dass die EU-Kommission verlange, die begünstigenden gesetzlichen Vorschriften aufzuheben. Damit würde auch die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft gem. § 2 Abs. 2 StAusKV entfallen. Der Steuerpflichtige hätte somit nicht die Möglichkeit, auf offiziellem Wege bei der EU Rechtssicherheit zu erlangen. Diese Situation sei aus seiner Sicht unhaltbar.

2. Gerichtliche Überprüfbarkeit

Anschließend ging *Dr. Rösel* auf die Frage der gerichtlichen Überprüfbarkeit ein. *Prof. Seer* habe bereits erwähnt, dass die Auskunft nach geltendem Recht durch die Gerichte nur auf Schlüssigkeit und evidente Rechtswidrigkeit überprüfbar sei. Wünschenswert wäre aber aus seiner Sicht, dass das Steuerrecht einen Steuervorbescheid vorsehen würde, der inhaltlich durch die Gerichte vollumfänglich überprüfbar und im Extremfall auch antragsgemäß einklagbar sein müsse. Dies könne mit einer gesetzlichen Auskunftsfrist von z.B. 6 Monaten gepaart werden. Ähnliche Regelungen zum sog. Bauvorbescheid fänden sich bereits in den Bauordnungsvorschriften vieler Bundesländer, nach denen auf Antrag ein Bescheid zur Zulässigkeit einzelner Fragen des Bauvorhabens ergehe. Diese Bauvorbescheide würden dann für einen gewissen Zeitraum gelten. Eine solche Möglichkeit sei angesichts der Komplexität des Steuerrechts notwendig und würde zu einer wirklichen Rechtssicherheit führen.

Hinsichtlich der Gebührenpflicht verwies *Dr. Rösel* darauf, dass im Rahmen der Antragstellung durch Industrieunternehmen häufig die Höchstgebühr erreicht werde. Auch nach seiner Erfahrung würde die Verwaltung den Sachverhalt häufig unterteilen, um die Höchstgebühr mehrfach erheben zu können. Dagegen seien die Beratungshonorare im Rahmen von Auskunftsanträgen verhältnismäßig günstig. Hier müsse eine gesetzliche Regelung geschaffen werden, die vorgibt, dass bei Umstrukturierungsfällen der gesamte Sachverhalt zu betrachten sei.

II. Die verbindliche Auskunft aus Sicht des BFH

Herr *Wittwer* stellte eingangs die der verbindlichen Auskunft zugrundeliegende Gesetzestechnik in den Fokus. Es seien zunächst nur eine rudimentäre Ermächtigungsnorm und die darauf basierende Verordnung vorhanden gewesen. In diesem Zusammenhang betonte er, dass der Verordnungsgeber auch gleichzeitig der Erlassgeber sei und somit seine eigene Verordnung erläutere.

1. Der richtige Antragsteller

Schwierigkeiten bestünden bei der Beantwortung der Frage, wer als Antragsteller einer verbindlichen Auskunft auftreten müsse, wenn ein Sachverhalt mit einer Personengesellschaft zugrunde liege und eine Feststellung hinsichtlich der Einkünfte begehrt werde. Wer müsse den Antrag stellen, wenn das Feststellungsverfahren Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben oder die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils betreffe. Die Steuerauskunftsverordnung gehe in einem solchen Fall in § 1 Abs. 2 davon aus, dass eine Auskunft von den – bei einer Personengesellschaft wohl von allen – Gesellschaftern zu stellen sei, soweit der Sachverhalt steuerlich mehreren Personen zuzurechnen sei. Es sei hier fraglich, ob der Sachverhalt steuerlich mehreren Personen zuzurechnen sei, und ob die anderen Gesellschafter überhaupt ein Interesse hätten, eine solche Auskunft einzuholen, wenn beispielsweise nur der Veräußerungsgewinn eines Gesellschafters betroffen sei. Hier bestehe Regelungsbedarf, ob die Auskunft nur von allen gemeinsam oder auch vom einzelnen Gesellschafter beantragt werden könne.

Eine Betroffenheit aller Gesellschafter sei zumindest dann anzunehmen, wenn man eine Gewerbesteuerückstellung in Betracht ziehe. Hier lägen die besonderen Probleme bei der Personengesellschaft. Der Verordnungsgeber gehe erkennbar davon aus, dass gewerbesteuerliche Fragen immer mit geklärt würden. Antragsteller seien die Gesellschafter, Steuerschuldner der Gewerbesteuer sei aber die Gesellschaft. Hier sei hinsichtlich der Bindungswirkung zu beachten, dass diese nur inter partes bei den jeweiligen Antragstellern eintreten könne. Eine Bindungswirkung für die Gewerbesteuer sei möglicherweise nur erreichbar, wenn die Gesellschaft den Antrag mit einreiche, und nicht ausschließlich die Gesellschafter. Es müsse überlegt werden, ob in Anlehnung an die Klage- und Einspruchsbefugnis aus der FGO und der AO ermöglicht werden solle, hier auch als Einzeler Rechtssicherheit begehren zu können.

2. Gebührenpflicht

Auch hinsichtlich der Gebührenpflicht stelle sich die Frage, ob die Einbeziehung der Gewerbesteuer in die Auskunft eine Verschärfung bei der Gebührenhöhe mit sich bringe. Selbst wenn alle Fragen in einer Auskunft behandelt würden, lägen zwei Gegenstandswerte vor, derjenige für den eigentlichen Sachverhalt und derjenige für die GewSt.

3. Umwandlungsfälle und Bindungswirkung

Ein weiterer wichtiger Punkt im Zusammenhang mit Personengesellschaften seien Umwandlungsfälle. Diese seien sowohl im Hinblick auf die Gebührenpflicht, als auch für die Bindungswirkung von Bedeutung. Umwandlungsfälle führten nach dem jetzigen Stand zu einer Verdopplung

der Gebühren, weil es mit dem übertragenden Rechtsträger und dem aufnehmenden Rechtsträger zwei Antragsteller gebe. Im Falle einer Neuregelung könne auch die Möglichkeit einer einheitlichen Auskunft erwogen werden. Hinsichtlich der Bindungswirkung habe der IV. Senat die klare Auffassung, dass die Bindungswirkung nur für den Antragsteller eintrete. Wenn der übertragende Rechtsträger die Auskunft beantrage und der aufnehmende Rechtsträger im Auskunftsverfahren nicht involviert sei, dann könne für diesen auch keine Bindungswirkung eintreten.

Im Hinblick auf die Bindungswirkung merkte Herr *Wittwer* weiterhin an, dass die StAuskV in § 2 nur dann von einer Bindungswirkung ausgehe, wenn der Antrag bei der zuständigen Behörde gestellt werde. Eine eventuelle Rechtswidrigkeit des Bescheids ändere nichts an seiner Bestandskraft. Es sei fraglich, ob der Verordnungsgeber damit zum Ausdruck bringen wolle, dass eine Bindungswirkung entfalle, wenn der Antrag beispielweise bei der örtlich unzuständigen Behörde gestellt worden sei. Dies sei gerade im Hinblick auf § 2 Abs. 2 S. 2 der StAuskV widersprüchlich, wonach eine Bindungswirkung nur dann entfalle, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspreche.

4. Schwierigkeiten bei der Bestimmung des „Dritten“

Herr *Wittwer* wies auf den unbestimmten Rechtsbegriff des Dritten in § 1 Abs. 3 StAuskV hin. Hier gehe der Erlassgeber davon aus, dass Dritte eine Auskunft im Hinblick auf eine zu gründende Gesellschaft nur dann beantragen könnten, wenn sie bei einer Kapitalgesellschaft mindestens 50 % der zukünftigen Anteilseigner darstellen. Bei einer Personengesellschaft könne dies hingegen jeder tun. Es sei in diesem unbestimmten Bereich sehr schwierig zu judizieren, weil sich in der Verordnung keinerlei Anhaltspunkte dafür fänden, was der Verordnungsgeber mit einem Dritten meine.

III. Die Sicht der Verwaltung

Nach *Dr. Neumann* habe sich in der Praxis herausgestellt, dass das Instrument der verbindlichen Auskunft trotz Einführung der Gebührenpflicht weiterhin mit großem Interesse genutzt werde. In der Praxis würden nicht nur höchst komplizierte und komplexe Steuerfragen geklärt, sondern vielfach auch Themen abgefragt, die an sich schon geklärt seien. Das Problem in den meisten Fällen sei nicht, dass der Fall hoch komplex sei. Der wirtschaftliche Gehalt und somit auch das steuerliche Risiko seien hingegen häufig sehr beträchtlich. Das Instrument der verbindlichen Auskunft werde daher auch genutzt, um sich mit Blick auf das hohe wirtschaftliche Risiko abzusichern. Diese Absicherung betreffe vielfach nicht nur den Steuerpflichtigen, sondern auch die Beratung, die sich angesichts des hohen wirtschaftlichen Risikos absichern wolle, weil die Haftpflichtversicherungen diese teilweise hohen Summen nicht mehr abdecke. Die Entwicklung bei der verbindlichen Auskunft sei daher nicht nur durch das komplexe und schwierige Steuerrecht getrieben, sondern auch durch weitere Faktoren und andere Interessen.

Die Gebührenpflicht habe insofern auch eine disziplinierende Funktion. Sie gehe von dem Grundsatz aus, dass der Steuerpflichtige erst nach einer eigenen gewissenhaften Prüfung eine verbindliche Auskunft begehre. Dies sei auch als eine unmittelbare Reaktion auf die Entwicklung vor der

Einführung der Gebührenpflicht zu werten, in der oftmals für eine Vielzahl von Fällen eine verbindliche Auskunft beantragt worden sei. Die Gebührenregelung sei vor diesem Hintergrund zu begrüßen, rechtfertige jedoch keine Gebühren-Exzesse.

IV. Stellungnahmen zur Beihilfe-Problematik

Im Hinblick auf das Beihilfe-Thema wies Herr *Welling* darauf hin, dass sich die verbindliche Auskunft mehr auf die Tatbestandsseite als auf die Rechtsfolgenseite beziehe. Ein Dealing oder sog. Champagner-Rulings seien beispielsweise nicht vorgesehen. Angesichts der aktuellen Rulingsabfragen und Überprüfungen seitens der EU-Kommission seien auch tatbestandliche Feststellungen im Rahmen der verbindlichen Auskünfte betroffen. Vor diesem Hintergrund stelle sich die Frage, ob Rechtssicherheit überhaupt erreicht werden könne, wenn das Verwaltungshandeln der Steuerbehörden von Seiten der EU-Kommission auch auf der Tatbestandsseite überprüft werde.

Nach *Prof. Seer* sei insbesondere das sog. Regulative Ruling kritisch zu betrachten. Dabei sei der Übergang von rein interpretatorischen Rulings zu regulativen Rulings aus Sicht der EU-Kommission fließend. Auch ein vermeintlich interpretatorisches Ruling könne sehr weit ausgedehnt werden zu einem regulativen Ruling. Entscheidend müsse aber die Sicht des ex-ante Entscheiders, also der Finanzverwaltung sein, ob die Entscheidung ein vertretbares Ergebnis darstelle oder nicht. Wünschenswert sei eine reine Evidenzprüfung durch die EU-Kommission. Er stimme *Herrn Rösel* in der Auffassung zu, dass das gesamte EU-Beihilferecht durch einen Mangel an Vertrauensschutz geprägt sei.

Prof. Eilers verwies darauf, dass man von der EU-Beihilfenkontrolle angesichts der Verfahrensdichte nicht erwarten könne, eine nach deutschem Steuerrecht gebotene Unterscheidung von regulatorischen und interpretatorischen Rulings vorzunehmen. Nach seiner Ansicht gehöre die steuerliche Beihilfenkontrolle kompetenzmäßig in den Bereich der EU-Grundfreiheiten.

Herr *Dr. Neumann* räumte ein, dass die ersten beihilferechtlichen Rulingsprüfungen eine bis dahin unbekannte Vorgehensweise der EU-Kommission gewesen seien. Denn der Überprüfung hatten immerhin verbindliche, bestandskräftige Bescheide unterlegen, die von beiden Seiten – vom Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung – nicht angefochten worden seien.

V. Die Überprüfbarkeit der Auskunft

Im Hinblick auf die unmittelbare gerichtliche Überprüfbarkeit der verbindlichen Auskunft stellte Herr *Wittwer* klar, dass bereits vier Senate des BFH entschieden hätten, dass keine inhaltliche Überprüfung der Auskunft stattfinde. Die Auskunft beinhalte eine Rechtsmeinung der Verwaltung, nicht mehr und nicht weniger. Eine Kontrolle sei durchaus wünschenswert, die Rechtsprechung habe bisher mit der Einführung der Evidenzkontrolle aber schon erste Schritte unternommen, um ein faires Verwaltungsverfahren zu gewährleisten. Die aktuelle gesetzliche Regelung lasse für die Gerichte auch keine andere Möglichkeit. Die Einführung eines anderen Prüfungsmaßstabes sei Aufgabe des Gesetzgebers. Auch die von *Herrn Rösel* angesprochenen Vorbescheide seien ja bereits in Form des Grundlagenbescheides in der AO bekannt. Eine Übertragung der Grundsätze des Grundlagenbescheides auf die hier besprochenen Sachverhalte sei durchaus möglich,

wenn der Gesetzgeber dies wünsche. Derzeit bestehe ein Spannungsfeld zwischen der vorgelagerten Auskunft und der nachgelagerten Veranlagung. Insofern führe die Auskunft bereits im Vorfeld zu einer gewissen Bindungswirkung.

Prof. Seer kritisierte, dass lediglich eine gerichtliche Evidenzprüfung stattfinde, wodurch die Verwaltung nicht zu einer umfassenden inhaltlichen Prüfung bei der Erteilung von Auskünften gezwungen sei. Im Übrigen sage das kodifizierte Recht nichts über die Überprüfungsichte aus. Es handele sich vielmehr um einen begünstigenden Verwaltungsakt, der anhand der allgemeinen Kategorien zu überprüfen sei. Wolle der Gesetzgeber dies nicht, müsse er das auch deutlich machen. Das Gesetz sei hier aber nicht eindeutig.

VI. Die Auskunftsfrist

Herr *Rösel* merkte an, dass ein Anspruch auf Erteilung einer Auskunft innerhalb einer bestimmten Frist eine große Hilfe sein könne, wenn es, wie zum Beispiel beim Erlass zum Umwandlungssteuergesetz, über einen langen Zeitraum keine veröffentlichte Auffassung der Finanzverwaltung gebe.

Herr *Wittwer* stimmte zu, dass die bisherige Frist von sechs Monaten ein stumpfes Schwert sei, weil an deren Nichtbeachtung keine Rechtsfolgen geknüpft seien.

Nach *Prof. Eilers* sei es wichtiger, dass spätestens sechs Monate nach dem Inkrafttreten eines neuen Gesetzes die Auskunftsfähigkeit der Verwaltung gewährleistet sei. Dies müsse unabhängig davon gelten, ob es bereits einen Erlass gebe oder nicht.

Dr. Neumann merkte an, dass bei der Frage des „Ob“ der Erteilung einer verbindlichen Auskunft auch zu berücksichtigen sei, dass gewisse rechtliche Fragen noch offen seien. Es könne nicht vom Finanzamt erwartet werden, eine verbindliche Auskunft in dem Bewusstsein zu erteilen, dass offene Fragen beim BFH oder den Finanzverwaltungen zur Entscheidung anstehen. Die Evidenzkontrolle führe auch nicht zur Nachlässigkeit bei der Bearbeitung der Auskünfte. Die Finanzverwaltungen machten sich selbstverständlich mit der entsprechenden Verantwortung Gedanken darüber, wie der Sachverhalt korrekt dargestellt werden könne.

B. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Herr *Dr. Dannecker*⁷ merkte zur Beihilfethematik an, dass sich die Lage bei der verbindlichen Auskunft noch einmal zuspitze, weil die verbindliche Auskunft ja gerade bei ungelösten Rechtsfragen beantragt werde. Stelle sich diese im Nachhinein als falsch dar, bestehe die Gefahr einer latenten Beihilfe. Seiner Meinung nach sei das Thema auf der Ebene der Selektivitätsprüfung zu lösen. Bei falschen Entscheidungen, gleichgültig ob es sich um eine gerichtliche oder eine Verwaltungsentscheidung handele, bestehe zwar dem Grunde nach eine Bevorzugung. Diese sei aber gerechtfertigt durch die Bestandskraft. Die Bestandskraft sei im Verfahrensrecht notwendig, um eine abschließende Entscheidung herbeizuführen und um Rechtsfrieden zu gewährleisten,

⁷ *Dr. Achim Dannecker* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner der Gleiss Lutz Hootz Hirsch PartmbB, Stuttgart.

und genau dies sei ihre Rechtfertigung. Die Beihilfe müsse vielmehr auf die evidenten Fälle beschränkt bleiben, die aus steuerpolitischen Gründen zu einer Bevorzugung führen. In der Praxis bestehe das Erfordernis, dass die verbindliche Auskunft zu einer tatsächlichen Rechtssicherheit führe, insbesondere auch aus beihilferechtlichen Blickwinkel.

Herr *Prof. em. Schulze-Osterloh*⁸ führte aus, dass er erstmalig von der StAuskV Kenntnis genommen habe und erstaunt darüber sei, was hier als Rechtsverordnung ergangen sei. Die hier diskutierten schwierigen Fragen müssten vom Gesetzgeber selbst entschieden werden. Dass die Finanzverwaltung mit dem Anwendungserlass auch ihre eigene Verordnung kommentiere, sei ein befremdliches Ergebnis.

Herr *Wittwer* verwies darauf, dass er dem Grunde nach bei dieser Gesetzestechnik keine Probleme sehe. Die Frage sei vielmehr, wieviel der Gesetzgeber selbst regeln müsse, wie bestimmt die Ermächtigungsnorm sei und wieviel Regelungsspielraum der Gesetzgeber dem Verordnungsgeber überlasse.

Nach *Prof. Mellinghoff*⁹ sei zu beachten, dass das Gesetz nur von einer *Auskunft* spreche. Diese sei eben kein Bescheid über einen Sachverhalt und daher sei auch die Rechtsfolge bei der Überprüfbarkeit eine andere. Wenn erwartet würde, dass die Rechtsprechung über eine verbindliche Auskunft eine verbindliche Gesetzesauslegung für eine Vielzahl von Fällen vornehmen solle, ohne aber die entsprechenden Fälle gesehen zu haben, würde dies zu einer völligen Veränderung des Rechtsschutzsystems führen. Die nachträgliche gerichtliche Kontrolle würde sich in eine vorrangige Gutachtenprüfung von noch nicht durchgeführten Sachverhalten wandeln. Eine solche Veränderung könne nicht die Rechtsprechung herbeiführen, dies sei die Aufgabe des Gesetzgebers.

*Dr. Dorenkamp*¹⁰ richtete an *Dr. Neumann* die Frage, ob man im Rahmen der Lohnsteueranrufungsauskunft nicht über die Möglichkeit nachdenken könne, dass die von einer Finanzbehörde erteilte Auskunft zugleich auch eine Bindungswirkung für alle Veranlagungsfinanzämter in dem entsprechenden Bundesland entfalte. Weiter fragte er, ob die verbindliche Auskunft nicht dazu führe, dass die Rechtsprechung hinsichtlich der Bindungswirkung anderer Vertrauensschutztatbestände, wie Treu und Glauben, sehr restriktiv urteile. Es sei außerhalb der verbindlichen Auskunft nicht einfach, bei der Rechtsprechung einen Rückhalt hinsichtlich der Bindungswirkung für Abstimmungen mit der Finanzverwaltung zu erhalten.

Nach *Dr. Neumann* sei für die Frage einer Bindungswirkung im Rahmen der Lohnsteueranrufungsauskunft der Gesetzgeber gefordert. Nur so könne eine konsistente Lösung erreicht werden.

Prof. Seer äußerte Verständnis dafür, dass sich die Rechtsprechung eher auf die formalisierten Verfahren (verbindliche Auskunft, verbindliche Zusage und tatsächliche Verständigung) berufe als auf Treu und Glauben. Aus seiner Sicht bestehe für den Gesetzgeber Handlungsbedarf im

⁸ *Prof. Dr. jur. Joachim Schulze-Osterloh* ist emeritierter Professor für Bürgerliches Recht, Handelsrecht und Steuerrecht der Freien Universität Berlin.

⁹ *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München.

¹⁰ *Dr. Christian Dorenkamp* ist Leiter des Zentralbereichs Steuern, Steuerpolitik der Deutschen Telekom AG, Bonn.

Hinblick auf den Rechtsschutz bei der verbindlichen Auskunft. Das Entscheidende an der Auskunft sei ihre Verbindlichkeit. Die Verbindlichkeit sei der Grund, warum ein Antrag auf Auskunft gestellt werde und es könne auch erwartet werden, dass die Möglichkeit bestehe, sich gegen eine vermeintlich fehlerhafte Auskunft zur Wehr zu setzen. Überlegenswert sei auch, auf Landesebene eine zentrale Zuständigkeit für die verbindliche Auskunft einzuführen.

Nach Herrn *Krings*¹¹ gebe es auch Probleme mit dem Tatbestandsmerkmal des noch nicht verwirklichten Sachverhalts im Zusammenhang mit Tarifvertragsvereinbarungen. Beinhaltet ein Tarifvertrag eine Regelung, die eine Rückwirkung zu einem bestimmten Datum enthalte und unter dem Vorbehalt der Zustimmung des Finanzamtes stehe, sei fraglich, ob dies bereits eine Nichtauskunft rechtfertige. Eine weitere Frage sei, was passiere, wenn der Steuerpflichtige nach der Erteilung einer verbindlichen Auskunft einen Umzug vornehme. Hier sei unklar, ob die zunächst erteilte Auskunft auch gegenüber dem nunmehr örtlich zuständigen Finanzamt gelte.

Herr *Wittwer* merkte dazu an, dass er hinsichtlich der Bindungswirkung nach einem erfolgten Umzug keine Probleme sehe. Wenn die ursprüngliche Auskunft durch die zuständige Behörde erteilt wurde, setze sich deren Bindungswirkung auch fort.

Nach *Dr. Kempny*¹² könne überlegt werden, ob die Fristenregelung im § 89 AO als eine drittschützende Amtspflicht anzusehen sei. Er frage sich, ob sich das Problem der willkürlichen Zerlegung eines einheitlichen Sachverhaltes auch unterhalb der Höchstgebühr stelle. Anderenfalls liege die Vermutung nahe, dass es der Finanzverwaltung nicht vorrangig darum gehe, eine besonders feingliederige Sicht auf den Sachverhalt zu haben, sondern die Höchstgrenze des § 39 II AO zu umgehen.

Nach *Prof. Seer* sei es durchaus möglich, in der Fristenregelung eine drittschützende Norm zu sehen. Dass eine Missachtung dieser Frist einen Amtshaftungsanspruch rechtfertige, sei zumindest nicht ausgeschlossen.

C. 62. Berliner Steuergespräch

Herr *Welling* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 62. Berliner Steuergespräch zum Thema „Herausforderungen der digitalen Betriebsprüfung, unter anderem bei bargeldintensiven Betrieben“, das am 6. März 2017 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).

¹¹ Rolf Krings ist Syndikus in der Konzernsteuerabteilung der Deutschen Lufthansa AG, Köln.

¹² Dr. Simon Kempny, LL.M. ist Privatdozent – Vertretungsprofessor – an der Universität Hamburg.