

Symposium des Deutschen  
wissenschaftlichen Instituts  
der Steuerberater e. V. 2016

# Auskunfts- und Informationsrechte des steuerpflichtigen - Stärkung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren

Schriftenreihe Nr.

37



VERLAG des wissenschaftlichen  
Instituts der Steuerberater GmbH

**Symposium des  
Deutschen wissenschaftlichen Instituts  
der Steuerberater e.V.  
2016**

**Auskunfts- und  
Informationsrechte  
des Steuerpflichtigen -  
Stärkung der Rechtssicherheit  
im Besteuerungsverfahren**

**Herausgegeben vom  
Deutschen wissenschaftlichen Institut  
der Steuerberater e.V.**



**Deutsches wissenschaftliches  
INSTITUT der Steuerberater e.V.**

**DWS-Schriftenreihe Nr. 37**

**Titel:** Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen –  
Stärkung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren

**Herausgeber:** Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

**Verlag:** Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH  
Behrenstraße 42, 10117 Berlin  
Tel.: 030 288856-6  
Fax: 030 288856-70  
Internet: [www.dws-verlag.de](http://www.dws-verlag.de)  
E-Mail: [info@dws-verlag.de](mailto:info@dws-verlag.de)

**Gesamtherstellung:** DCM Druck Center Meckenheim GmbH  
[www.druckcenter.de](http://www.druckcenter.de)

**ISBN** 978-3-933911-92-6

1. Auflage 3/2017

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung sind dem Verlag vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

## Vorwort

In den letzten Jahren wurden die Mitwirkungspflichten für Steuerpflichtige und Steuerberater stetig erhöht. So nehmen Steuerpflichtige beispielsweise beim Quellensteuerabzug wie der Lohn- und der Kapitalertragsteuer und im Bereich der Umsatzsteuer durch das Einbehalten und Abführen der Steuer Maßnahmen der Steuerverwaltung wahr. Diese für die Steuerpflichtigen gesetzlich normierten Obliegenheiten werfen insbesondere bei komplizierten Sachverhaltsgestaltungen die Frage auf, ob mögliche negative Steuerfolgen durch die Ausweitung von Auskunfts- und Informationsrechten für den Steuerpflichtigen vermieden werden können.

Das DWS-Institut hat sein Symposium 2016 der Diskussion gewidmet, ob durch die Stärkung von Ansprüchen auf Erteilung von (verbindlichen) Auskünften und Zusagen die Rechts- und Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen gefestigt werden kann und ob eine Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen bzw. deren Steuerberatern dazu führen kann, Verfahren schneller abzuschließen, Ressourcen zu sparen und (Rechts-)Streitigkeiten zu vermeiden.

Die Tagung machte die Wichtigkeit der Fortführung und Ausweitung der kommunikativen Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen bzw. deren Steuerberatern deutlich. Insbesondere in den Fällen, in denen Unternehmen einerseits für staatliche Zwecke entschädigungslos in Dienst genommen werden, andererseits aber das volle finanzielle Steuer- u. Haftungsrisiko tragen, sahen die Diskussions Teilnehmer zum Teil ein deutliches Missverhältnis.

Die Diskussion zeigte aber auch, dass die Zusammenarbeit in der Praxis in vielen Bereichen bereits gut funktioniert. Im Ergebnis waren sich die Teilnehmer dennoch einig, dass die Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen ausgebaut und gesetzlich konkretisiert werden müssen, um mehr Rechts- und Planungssicherheit zu gewährleisten.

Wir danken allen Teilnehmern des Symposiums sowie den Mitgliedern des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ für ihren Beitrag zum Gelingen der Veranstaltung. Unser besonderer Dank gilt Herrn Prof. Seer, der den Einführungsvortrag gehalten hat.

Wir danken ebenfalls den weiteren Teilnehmern der Podiumsdiskussion: Frau Horb MdB, Herrn Dr. Schwab und Herrn Dr. Neumann. Zudem danken wir Herrn Prof. Reimer für die Moderation der Veranstaltung.

Dr. Raoul Riedlinger  
Vorstandsvorsitzender  
des Deutschen wissenschaftlichen  
Instituts der Steuerberater e.V.

Claudia Nölle  
Geschäftsführerin  
des Deutschen wissenschaftlichen  
Instituts der Steuerberater e.V.

## Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	3
<b>Begrüßung</b> .....	7
<i>Dr. Raoul Riedlinger</i>	
<b>A. Impulsreferat „Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen – Stärkung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren“</b> .....	9
<i>Prof. Roman Seer</i>	
I. Vortrag .....	9
II. 28 Thesen .....	19
<b>B. Podiumsdiskussion</b> .....	29
<b>C. Anlagen</b> .....	62



## Begrüßung

*Dr. Raoul Riedlinger, StB/WP/RA, Vorstandsvorsitzender des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. und Präsident der Bundessteuerberaterkammer*

Sehr geehrte Damen und Herren, ich begrüße Sie zum diesjährigen Symposium des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater und heiße die Vertreter der Finanzverwaltung, der Finanzgerichtsbarkeit sowie der Kammern und der Verbände und die weiteren am Steuerrecht interessierten Gäste herzlich willkommen.

Besonders freue ich mich Frau Horb vom Deutschen Bundestag begrüßen zu dürfen.

Die diesjährige Preisträgerin des Förderpreises, Frau Dr. Anna Feller, ist bedauerlicherweise erkrankt und kann daher nicht am Symposium teilnehmen.

Das Thema des Symposiums, das der wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ dieses Jahr vorbereitet hat, lautet: „Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen – Stärkung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren“. Dazu begrüße ich den Vorsitzenden des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, Herrn Prof. Seer, der sich bereit erklärt hat, den Einführungsvortrag zu halten. Hierfür danke ich Ihnen.

Bei unserem heutigen Symposium geht es um die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren. Diese sind sehr umfangreich. In einigen Steuererhebungsformen sind die Steuern für Drittbetroffene zu ermitteln und abzuführen. Den Steuerpflichtigen selbst trifft die Pflicht, seine eigene Besteuerungsgrundlage zutreffend oder korrekt und nachprüfbar zu ermitteln. Als Beispiel sei die Dokumentation zu Verrechnungspreisen genannt.

Wie aber ist es um die Rechte des Steuerpflichtigen – bezogen auf Auskunftsrechte gegenüber den Finanzbehörden – bestellt? Können solche Auskunfts- und Informationspflichten dazu beitragen, Steuerrisiken zu minimieren? Ist das eine Möglichkeit, um aus der Steuerfalle betreffend die Massenverfahren infolge der Verschärfung der Selbstanzeigemöglichkeit heraus zu kommen? Mit diesen Fragen werden wir uns heute beschäftigen.



In seinem Impulsreferat wird uns Herr Prof. Seer einen Überblick über bestehende Auskunfts- und Informationsrechte geben. Herr Prof. Seer wird Möglichkeiten der Fortentwicklung bzw. der Einführung neuer kooperativer Elemente aufzeigen. Wir konnten Frau Horb, Herrn Dr. Neumann und Herrn Dr. Schwab als Referenten und Teilnehmer der Podiumsdiskussion gewinnen. Herr Dr. Schwab ist Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer, Präsident der Steuerberaterkammer München und Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“. Frau Horb ist Diplomfinanzwirtin und war in der Finanzverwaltung Baden-Württemberg tätig. Sie ist Mitglied des Bundestages für die CDU/CSU-Fraktion und im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages. Herr Dr. Neumann ist Steuerabteilungsleiter im Finanzministerium NRW. Wir haben also einen schönen Mix aus Wissenschaft, Politik, Beraterschaft und Finanzverwaltung. Herr Prof. Reimer wird die Podiumsdiskussion moderieren. Ich danke Ihnen, dass Sie diese Aufgabe übernommen haben.

Der guten Ordnung halber muss ich Sie darauf hinweisen, dass das Symposium aufgezeichnet wird. Es ist vorgesehen, die Beiträge und die Ergebnisse der Podiumsdiskussion in einem Tagungsband zu veröffentlichen. Wenn Sie sich zu Wort melden, bitte ich Sie, vorher laut und deutlich Ihren Namen zu sagen.

Ich übergebe das Wort an Herrn Prof. Seer.

# **A. Impulsreferat „Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen – Stärkung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren“**

*Prof. Roman Seer*

## **I. Vortrag**

Meine Damen und Herren, vielen Dank für die freundliche Einführung, Herr Präsident.

Das Thema „Auskunfts- und Informationsrechte im Besteuerungsverfahren“ haben wir deshalb auf die Agenda gesetzt, weil das jüngst verabschiedete Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens stark aus der Sicht und nach den Bedürfnissen der Finanzverwaltung ausgestaltet ist. Ziel ist es, ein vollautomatisches Besteuerungsverfahren auf die Beine zu stellen. Allerdings kommen die Rechte der Steuerpflichtigen, welche die Hauptarbeit erledigen, um eben dieses vollautomatische Besteuerungsverfahren durchführen zu können, zu kurz.

Eine der Kernüberlegungen ist, dass die verbindliche Auskunft, wie wir sie zurzeit in § 89 AO vorfinden, verbesserungsbedürftig ist und bestimmte Bereiche gar nicht geregelt sind. Die einzelnen Themen habe ich in 28 Thesen zusammengefasst. Diese möchte ich Ihnen nun vorstellen.

In den ersten beiden Thesen geht es um die verfassungsrechtliche Dimension. Steuerpflichtige Unternehmer und deren Berater sind die Erstentscheider. Die Finanzverwaltung, die dann ggf. nach Ermittlungen die gesetzlich geschuldete Steuer festsetzt, kommt erst in einem späteren Stadium hinzu. Das Risiko, aus dem bestehenden Recht und auf der vorliegenden Tatsachenbasis die richtigen Schlussfolgerungen zu ziehen, trifft den Steuerpflichtigen selbst. Dieser benötigt eine verfahrensrechtliche Kompensation insoweit, als die Rechtslage unklar ist. Das bedeutet, die verbindliche Auskunft im Sinne des § 89 AO ist kein Gnadenakt des Staates und der Finanzverwaltung, sich gegenüber den Steuerpflichtigen binden zu wollen. Es ist die notwendige und von der Verfassung zur Sicherung der Freiheitsgrundrechte gebotene Reaktion auf die ungesicherte Erstentscheider-Situation des Steuerpflichtigen. Entscheidend ist,

dass die Steuer für den Unternehmer – also für den Steuerpflichtigen selbst – eine vorhersehbare, kalkulierbare Größe wird und ihm nicht erst später (ex post) gesagt wird, wie es richtig hätte sein müssen. Insoweit besitzt die verbindliche Auskunft eine verfassungsrechtliche Dimension. Es verstieße gegen das Untermaßverbot, wenn die Finanzverwaltung gar keine verbindliche Auskunft vorsähe und sagen würde: „Dieses Rechtsinstitut gibt es gar nicht.“

§ 89 AO betrifft die folgende Konstellation: Es soll ein bestimmter Sachverhalt vorgestellt werden, der noch nicht verwirklicht ist und in der Zukunft verwirklicht werden soll. Der Antragsteller ist sich über die rechtliche Beurteilung dieses Sachverhaltes unsicher und möchte Planungssicherheit bekommen. Zu unterscheiden davon ist die sogenannte tatsächliche Verständigung. Diese ist im Gesetz nicht geregelt. Insoweit existiert nicht einmal eine „planwidrige“ – weil der Gesetzgeber gar keinen Plan hatte – sondern schlicht eine Lücke. Dabei ist der Begriff schief, denn es geht nicht um die Tatsache, dass eine Verständigung erfolgt, sondern darum, dass eine Verständigung über Tatsächliches getroffen wird. Bei dieser tatsächlichen Verständigung ist der Sachverhalt unklar und kann nur mit größeren Schwierigkeiten festgestellt werden. Um diese Schwierigkeiten kooperativ zu minimieren, einigen sich die Akteure z. B. nach einer Betriebsprüfung über den zutreffenden Sachverhalt. Aus meiner Sicht ist die tatsächliche Verständigung immer dann zulässig, gerechtfertigt und auch von Nöten, wenn der Steuerpflichtige im Hinblick auf Sachverhaltsfragen Beurteilungsschwierigkeiten hat, die auch das Gericht nicht besser lösen kann. Insoweit geht es um die Bewertung, Angemessenheit und Schätzung. In diesem Unsicherheitsfeld, wo der Steuerpflichtige naturgemäß nicht zu einer klaren, eindeutigen Antwort kommen kann, gibt es Konkretisierungsspielräume. Hier ist es sinnvoll, dass diese einvernehmlich-konsensual und friedensstiftend überwunden werden. Das ist nicht das Bild der verbindlichen Auskunft, sondern das ist eine extra legem – nicht contra legem, aber auch nicht intra legem – im Wege einer verfahrensrechtlichen Rechtsfortbildung in den letzten Jahrzehnten herausgebildete Handlungsform.

Meines Erachtens wäre es an der Zeit, die verbindliche Auskunft, die verbindliche Zusage und die sogenannte tatsächliche Verständigung in einem Abschnitt als sogenannte kooperative Handlungsformen aufeinander abgestimmt in einem Gesetz unterzubringen. In § 89 Abs. 2 AO steht bislang überhaupt nichts darüber, was die verbindliche Auskunft eigentlich ist und unter welchen Voraussetzungen sie bindet. Stattdessen lässt der Gesetzgeber diese Folgefragen mit Zustimmung des Bun-

desrats vom Bundesfinanzministerium im Wege einer Rechtsverordnung regeln. Das Handlungsinstrumentarium der Rechtsverordnung ist jedoch für die Fälle gedacht, in denen sich schnell etwas verändert und in denen Flexibilität und situationsabhängige Verwaltungsreaktionen nötig sind. Aber Grundfragen – wie z. B.: Was ist die verbindliche Auskunft überhaupt für eine Rechtsform? Wann bindet sie? Wie ist sie in das Recht der Verwaltungsakte einzuordnen? – sind nicht tagesformabhängig. Diese müssen einmal abschließend entschieden werden. Deshalb gehören die Grundfragen, wie unter These 4 dargestellt, in das Parlamentsgesetz.

Immerhin gibt es eine Steuerauskunftsverordnung, die aber ebenfalls Grundfragen unbeantwortet lässt. Die Aussage, dass es sich bei der verbindlichen Auskunft z. B. um einen Verwaltungsakt handelt, findet sich aber hier nicht. Das steht erst im Anwendungserlass zur AO. Ein derartiges Vorgehen macht leider Schule. Das Parlamentsgesetz deutet nur an, worum es geht und verweist auf eine Rechtsverordnung. Erst auf der dritten Ebene gibt es dann einen ausführlichen Anwendungserlass. Was für die verbindliche Auskunft im Anwendungserlass steht, macht allerdings Sinn: Charakter eines begünstigenden Verwaltungsakts, einseitige Bindung der Finanzverwaltung, noch keine Bindung des Steuerpflichtigen als Adressaten der verbindlichen Auskunft. Nur wenn der Steuerpflichtige den Sachverhalt so verwirklicht und sich nachher auf diese verbindliche Auskunft auch beruft, ist die Rechtsfolge im Steuerbescheid so umzusetzen.

Das muss nicht so sein, es wäre auch möglich, dies anders auszugestalten. So gibt es z. B. in Polen so etwas Ähnliches wie einen Vorbescheid und in Großbritannien wohl auch. Das heißt, man könnte sich ähnlich einer Baugenehmigung auch einen Vorbescheid – Auskunftsbescheid oder Zusage-Bescheid – vorstellen, bei dem sich auch der Adressat verpflichtet. Das heißt, wenn der geschilderte Sachverhalt verwirklicht wird, ist der Steuerpflichtige mit der in der verbindlichen Auskunft formulierten steuerrechtlichen Umsetzung einverstanden. Das ist nicht der Stand de lege lata, aber man könnte darüber nachdenken, die verbindliche Auskunft so auszugestalten. Dann hätte die Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine höhere Attraktivität für die Finanzverwaltung, weil mit diesem Rechtsinstitut auf beiden Seiten Rechtssicherheit geschaffen würde. Im Moment gibt sie dem Antragsteller einen aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch. Das heißt, wenn der Steuerpflichtige den Sachverhalt verwirklicht und dieser Sachverhalt mit der verbindlichen Auskunft im Wesentlichen deckungsgleich ist, also Sachverhaltskongruenz besteht, und der Steuerpflichtige sich auf die verbindliche Auskunft beruft

– nun bin ich bei These Nr. 6 –, dann muss der Steuerbescheid die in der verbindlichen Auskunft dargestellte Rechtsfolge umsetzen.

Sofern die wirtschaftliche Disposition durch die Sachverhaltsverwirklichung eingetreten ist, gilt dies selbst dann, wenn der Bundesfinanzhof zwischenzeitlich schlauer geworden sein sollte. Im Falle einer rechtswidrigen verbindlichen Auskunft besteht indessen keine Rechtsbindung, wenn sich die Auskunft zuungunsten des Steuerpflichtigen als rechtswidrig erweist. Das heißt im Umkehrschluss, wenn die Auskunft zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt, ist die Finanzbehörde daran gebunden. Voraussetzung ist allerdings, dass die wirtschaftlichen Dispositionen im Vertrauen des Steuerpflichtigen verwirklicht wurden. Es besteht also ein Vertrauensdispositionsschutz.

Diese Konzeption finden wir schon seit der AO 1977 in den §§ 204 ff. AO zur sogenannten verbindlichen Zusage. Die verbindliche Zusage enthält einen Pleonasmus, weil die Rechtsform der Zusage die Verbindlichkeit – wie es Adolf Schüle, ein Verwaltungsrechtler der Vorkriegszeit, schon sagte – auf der Stirn trägt. Das heißt also, eine Zusage bindet, weil es eine Zusage ist. Das wesentliche Element der verbindlichen Auskunft ist nicht die Auskunft, weil diese gerade nicht von selbst bindet. Das wesentliche Element ist die Verbindlichkeit der Auskunft, das heißt, die Zusage, die in der verbindlichen Auskunft steckt. Insoweit haben die §§ 204 bis 207 AO die richtige Intention. Der Unterschied zur verbindlichen Auskunft ist allein darin zu sehen, dass der Sachverhalt bereits in der Vergangenheit in der Betriebsprüfung geprüft worden ist und für die Zukunft in irgendeiner Form fortwirkt. Entweder weil man diesen Sachverhalt genau so auch in den nächsten Jahren immer wieder verwirklichen wird oder weil er ein sogenannter Dauersachverhalt ist. Dann macht es Sinn, das, was einmal in der Betriebsprüfung in einer bestimmten Weise geprüft, behandelt und in einem Betriebsprüfungsbericht festgestellt worden ist, in die Zukunft fortwirken zu lassen. Es sei denn, die Finanzverwaltung distanziert sich wieder davon und widerruft die verbindliche Zusage.

Das ist im Grunde die gleiche Idee wie bei der verbindlichen Auskunft. Das Problem ist aber, dass man im § 89 Absatz 2 AO nur ein „kann“ – also ein Ermessen – findet. Es ist das typische Rechtsfolgeermessen, was man aus dem Verwaltungsrecht kennt. Der Anwendungserlass nimmt dabei Tatbestände aus dem Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft heraus, die besonders auskunftsbedürftig sind: so etwa das Handeln des gewissenhaften Geschäftsführers und Kaufmanns.

Denn dies sind genau die Fragen der verdeckten Gewinnausschüttungen, der Angemessenheit von Verrechnungspreisen und Ähnlichem. Verständlich ist, im Anwendungserlass Sachverhaltskonstellationen an der Grenze zum Gestaltungsmissbrauch auszunehmen. Hierfür soll die Finanzbehörde kein Testat geben müssen. Nachvollziehbar ist auch, modellhaften Gestaltungen, z. B. § 15b EStG-Fällen, ein entsprechendes Testat zu versagen und diese nicht mit einer verbindlichen Auskunft zu untermauern. Aber darüber hinaus ist nicht einleuchtend, streitanfällige Abgrenzungsfragen des täglichen Geschäfts, z. B. der Angemessenheit und des Fremdvergleichs, komplett für nicht zusagefähig zu erklären. Denn das ist genau der Bereich, in dem Vertrauensschutz nötig ist. Das finden Sie in Nummer 9 des Thesenpapiers.

Unbegreiflich ist zudem die Zurückhaltung bei zu erwartender gesetzlicher Regelung in Bezug auf das jeweilige Rechtsproblem. Im Anwendungserlass steht sinngemäß, sofern eine höchstrichterliche Entscheidung zu erwarten sei, brauche man keine verbindliche Auskunft zu erteilen. Das leuchtet mir zumindest in der Generalität nicht ein. Es kommt auf den Einzelfall an. Wenn es wirklich so ist, dass eine gesetzliche Regelung oder eine richterliche Entscheidung unmittelbar bevorsteht, ist es sicherlich zumutbar, mit der Disposition einige wenige Tage zu warten. Wenn aber allenfalls ein Referentenentwurf in ferner Zukunft zu erwarten ist, ist ein Abwarten unzumutbar. Diesbezüglich sollte das Rechtsfolgeermessen bürger- und unternehmensfreundlicher ausgeübt werden.

Schwierigkeiten bereitet auch die Zuständigkeitsregel. Die Idee der verbindlichen Auskunft ist: Es soll derjenige zuständig sein, der nachher die Endentscheidung trifft, das heißt, den Steuerbescheid erlässt. Gerade in komplexen Fällen ist dies jedoch problematisch. So ist es z. B. in Umwandlungsfällen nicht selten so, dass dem örtlichen Finanzamt schlichtweg die Sachkompetenz fehlt. Dann behilft man sich, indem man ein verselbstständigtes – unzuständiges – Finanzamt hinzuzieht, das die verbindliche Auskunft vorformuliert. Sogar sachlich unzuständig für eine verbindliche Auskunft ist im Übrigen die OFD. Dasselbe gilt für die Finanzministerien der Länder, diese sind ebenfalls sachlich unzuständig. Aber in vielen Bereichen haben wir das Bedürfnis nach einer Zentralentscheidung. Hier muss sich das Finanzamt rückvergewissern und das kostet nicht selten Zeit. Deshalb wäre zumindest auf der jeweiligen Landesebene eine Zentralzuständigkeit angeraten.

Für die Gebührenpflicht gilt, dass diese im Ausgangspunkt nachvollziehbar ist. Sie stellt einen Ausgleich für einen bestimmten Vorteil, nämlich

der frühzeitigen Gewährung von Rechtssicherheit, dar. Ein zukünftiger Rechtsstreit kann vermieden werden. Deshalb ist es sinnvoll, eine Gerichtsgebühr zu verlangen. Dieser Ansatz passt aber nicht, wenn die Auskunft verweigert wird. Hier hat Herr Dr. Neumann bei den Berliner Steuergesprächen zu Recht darauf hingewiesen, dass diese Fälle in der Finanzverwaltung so gehandhabt würden, dass auf die Mängel eines entsprechenden Antrags frühzeitig hingewiesen würde. Insoweit würden keine Gebühren fällig. Das ist faires Verhalten. Wie sieht es aber aus, wenn ich eine Negativauskunft – also eine Auskunft, die nicht so ist, wie im Antrag formuliert – erhalte? Ich muss für eine verbindliche Auskunft einen qualifizierten Antrag formulieren und eine eigene Rechtsauffassung darlegen. Wenn dieser nicht gefolgt wird, erweist sich die volle Gebühr als übermäßig, denn ich weiß nicht, was richtig ist. Ich weiß nur, dass meine Rechtsauffassung nicht richtig ist. Das heißt, diese Negativ-Rechtssicherheit ist weniger wert als eine Positiv-Rechtssicherheit. Zu begrüßen ist, dass das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wenigstens bei einheitlichen Entscheidungen der Kumulierung von Gebühren eine Schranke gezogen hat. Der Anwendungserlass zur AO vom 5. September 2016 nimmt jedoch unter Textziffer 4.1.3. letzter Satz, die praktisch wichtigen Umwandlungsfälle von der Anwendung dieser Neuregelung aus. Hier wird jeder Rechtsträger als einzelne Person gesehen. Danach sind der einbringende und der aufnehmende Rechtsträger zwei unterschiedliche Rechtsträger. Damit meint der Anwendungserlass offenbar, dass zwei Gebühren zu erheben sind, obwohl es materiell um dieselbe Frage geht.

Es fehlt jegliche Rechtfertigung der Gebührenpflicht in den Fällen der verbindlichen Auskunft gegenüber für steuerrechtliche Zwecke in den Dienst genommenen Dritten, also gegenüber den sog. Steuerentrichtungspflichtigen. Bei der Lohnsteuer kennen wir richtigerweise keine Gebühr. Dagegen fällt bei der Kapitalertragsteuer eine Gebühr an. Dasselbe gilt für die Bauabzugsteuer. Das sind alles Fälle gemäß § 89 AO, also Fälle einer (gebührenpflichtigen) Nichtlohnsteuer-Anrufungsauskunft. Insoweit gibt es keine speziellen Anrufungsauskünfte. Bei dem Steuerabzug für ausländische Einkünfte gemäß § 50a EStG haben wir ebenfalls eine Gebühr. Gleiches gilt für die Versicherungssteuer. Das heißt, in den Fällen der Steuerentrichtungspflicht wird nur bei der Lohnsteuer auf die Gebühr verzichtet, in allen anderen Fällen nicht. Dabei werden die Steuerentrichtungspflichtigen an allen der genannten Fälle für staatliche Zwecke als Private in den Dienst genommen. Das sind Hand- und Spanndienste, die mit der eigenen originären Steuerlast nichts zu tun haben und über sie hinausgehen.

Die Lohnsteueranrufungsauskunft ist zwar kostenfrei, problematisch ist aber, dass sie nicht fristgebunden ist. Wenn der Arbeitgeber einen Arbeitnehmer ins Ausland entsendet, muss er mögliche Probleme schon in der nächsten Lohnsteueranmeldung richtig lösen. Deshalb sollte die Lohnsteueranrufungsauskunft bis dahin vorliegen. Ist das nicht der Fall, sollte der Arbeitgeber ohne Risiko einer Haftungsinanspruchnahme eine vertretbare Entscheidung treffen dürfen. Das heißt, das Entschließungsermessen für den Erlass eines Haftungsbescheides muss zugunsten des lohnsteuerabzugsverpflichteten Arbeitgebers eingeschränkt werden.

Die neue Sechsmonats-Entscheidungsfrist des § 89 AO ist leider nur ein Papiertiger, weil sie sanktionslos ist. Ob die Finanzbehörde die sechs Monate einhält oder nicht, kann allenfalls Gegenstand einer Dienstaufsichtsbeschwerde sein. Vielleicht führt die Sechsmonatsfrist sogar dazu, dass Teile der Finanzverwaltung meinen, sie könnten sich immer maximal sechs Monate Zeit lassen, obwohl das im Einzelfall gar nicht erforderlich ist.

Den Steuerentrichtungspflichtigen sind im Übrigen weitere „in den Dienst Genommene“ gleichzustellen: z. B. der Unternehmer bei der Umsatzsteuer. Der Unternehmer ist hier bloßer „Steuereinsammler“. Er wird in den Dienst genommen für staatliche Zwecke, nicht für eine eigene Steuerart. Das heißt, der Unternehmer sollte bei der Umsatzsteuer dasselbe Schutzniveau haben wie ein Arbeitgeber bei der Lohnsteuer. Leider hat sich die Bundesregierung an einem Pilotprojekt der EU-Kommission, in dem es darum geht, bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten eine Vorabauskunft im Bereich der Umsatzsteuer zu etablieren, nicht beteiligt. Dabei könnte man mit Rechtssicherheit auch Standortwerbung machen.

Unklar ist zudem die Ausgestaltung des Rechtsschutzes. Das Entschließungsermessen, das „Ob“ einer verbindlichen Auskunft, soll voll inhaltlich überprüfbar sein, das „Wie“ allerdings nicht, da man sich mit den materiell-rechtlichen Detailfragen, die in der verbindlichen Auskunft gestellt worden sind, nicht auseinandersetzen möchte. Schließlich weiß man ja noch nicht, ob dieser Sachverhalt tatsächlich verwirklicht wird. Man möchte einen Streit nicht schon vorwegnehmen. Deshalb hat man sich auf eine Art Vertretbarkeitsprüfung festgelegt. Diese Vertretbarkeitsprüfung kennen wir aus dem Prüfungsrecht, wo ein Beurteilungsspielraum für Prüfungsentscheidungen angenommen wird. Der BFH verneint über die Senate hinweg jedoch einen Beurteilungsspielraum der Finanzbehörde und sagt, es gebe materiell nur eine richtige Auskunft, lehnt aber deren Überprüfung ab. Das ist widersprüchlich und vermag nicht



zu überzeugen. Da wäre die Vorbescheid-Lösung mit beiderseitiger Bindung vorzugswürdig. Für die verbindliche Zolltarifauskunft haben wir im Zollrecht seit dem 1. Mai 2016 nach Artikel 33 UZK (Unionszollkodex) eine derartige Lösung, bei der die Auskunft auch den Antragsteller bindet. Das ist im Grunde genommen ein Vorbescheidverfahren.

Ein weiteres Thema, das neuerdings das Rechtsinstitut der verbindlichen Auskunft und der Zusage betrifft, ist das Beihilfenrecht. In den Verfahren, die dabei im Fokus der Beihilfenaufsicht durch die EU-Kommission stehen, geht es um sogenannte Tax Rulings. Typologisch ist zwischen bloß norminterpretatorischen Zusagen – die wir als verbindliche Auskunft kennen – und regulierenden Zusagen zu unterscheiden. Eine Beihilfesituation liegt meines Erachtens allein im Fall einer regulierenden Zusage vor. Darauf sollte sich die Beihilfenaufsicht beschränken. Das Problem ist allerdings, dass die Abgrenzung zwischen beiden – also interpretatorischen und regulierenden – Zusagen nur typologischer Art ist und es eine Grauzone gibt. Man kann unter dem Deckmantel von bloß interpretierenden Zusagen auch regulierende Zusagen erteilen. Deshalb hat sich unter anderem die EU-Amtshilferichtlinie auf eine sehr weite Fassung, was als Tax Rulings zu verstehen ist, verständigt. Dadurch wird nun die deutsche Finanzverwaltung dazu gezwungen, Dinge zu melden, die mit einer Beihilfe nichts zu tun haben. Da wäre es sehr wichtig, eine gemeinsame Anstrengung zu unternehmen, damit das sinnvolle Institut der verbindlichen Auskunft nicht durch ein überbordendes beihilfenrechtliches Regime ad absurdum geführt und ausgehöhlt wird.

Problematisch ist des Weiteren, dass der automatische Informationsaustausch auch auf grenzüberschreitende verbindliche Auskünfte und Zusagen sowie Advance Pricing Agreements innerhalb der EU erstreckt worden ist. Davon können durchaus sehr sensible Vorgänge betroffen sein, die im Einzelfall den Daten- und Geheimnisschutz betreffen. Auf EU-Ebene hat sich mit der Änderung der Amtshilferichtlinie ein zweistufiges Verfahren etabliert. Danach sollen zunächst automatisch nur die – noch nicht sensiblen – Basisdaten übermittelt werden. Wenn dann ein Mitgliedstaat den Eindruck hat, seine steuerlichen Interessen könnten betroffen sein, kann er im Wege eines Einzelauskunftsersuchens um Amtshilfe ersuchen. Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist es Pflicht der Finanzbehörde, den jeweils betroffenen Teilnehmern und Unternehmen rechtliches Gehör zu gewähren, um deren Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse wahren zu können.

In These Nr. 24 habe ich ausgeführt, dass die AO abweichend vom Verwaltungsverfahrensgesetz und vom Sozialgesetzbuch X kein Aktenein-

sichtsrecht enthält. Stattdessen kennen wir dort nur ein Recht auf Gehör gemäß § 91 AO. Hinzu kommt eine Auskunft über Besteuerungsgrundlagen in § 364 AO, allerdings nur im Einspruchsverfahren. Das ist ein enger Anwendungsbereich. Der Gesetzgeber hat das Akteneinsichtsrecht in der AO 1977 bewusst ungeregelt gelassen und der weiteren Entwicklung in Wissenschaft und Praxis überlassen. Es besteht damit – wie früher zur verbindlichen Auskunft – eine plangemäße Lücke. Die ist vom Bundesfinanzhof im Sinne eines ermessensgeleiteten, ungeschriebenen Anspruchs ausgefüllt worden.

Gegen das Akteneinsichtsrecht wird seitens der Verwaltung allerdings nicht selten das Steuergeheimnis, also das Recht auf informationelle Selbstbestimmung Dritter, ins Feld geführt. Im Normalfall stehen allerdings keine Daten Dritter in der Steuerakte. Vielmehr ist regelmäßig allein das ureigene Recht des Steuerpflichtigen selbst auf sein informationelles Selbstbestimmungsrecht betroffen. Dann darf die Finanzbehörde das Recht auf Akteneinsicht auch nicht verwehren. Sofern Dritte betroffen sind, müssen diese Informationen geschwärzt werden. Natürlich ist das aufwendig. Aber die Finanzverwaltung fordert von den Bürgern, Unternehmen und Steuerberatern Vieles, das für diese Aufwand bedeutet. Warum sollen diese dann nicht umgekehrt etwas von der Finanzverwaltung fordern, was aufwendig ist. Dieser Rechtsanspruch kann nicht mit dem abstrakten Hinweis darauf, dass vielleicht etwas drinstehen könnte, das Dritte betrifft, abgelehnt werden.

Als weiteres Argument, um das Akteneinsichtsrecht einzuschränken, wird zudem das Überwiegen finanzbehördlicher Ermittlungsinteressen angeführt. Allerdings müsste zunächst näher konkretisiert werden, warum im Einzelfall das Ermittlungsinteresse der Finanzverwaltung durch einen Einblick in die eigene Akte gefährdet sein könnte.

Leider schafft auch die EU-Datenschutz-Grundverordnung insoweit keine Klarheit. Denn auch hier gilt ein Vorbehalt für Wirtschafts- und Finanzinteressen des Staates, sodass das Abwägungsproblem bestehen bleibt. Dieses Abwägungsdreieck zwischen dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung, den Ermittlungsinteressen der Finanzverwaltung und Persönlichkeitsrechten Dritter bleibt damit bestehen. Mithin sind das Akteneinsichtsrecht sowie Datenschutzrechte und das Verhältnis der informationellen Selbstbestimmung versus öffentliches Interesse unter Einblick der EU-Datenschutz-Grundverordnung zu klären. Da haben wir einiges zu tun! Ich bin gespannt auf die Diskussion.



## II. 28 Thesen

1.

Die Steuergesetze enthalten eine Fülle von unbestimmten Rechts- und Wertbegriffen, die konkretisierungsbedürftig sind. Da die Finanzbehörde eine Entscheidung aber erst ex post nach bereits getätigter Disposition trifft, trägt der Steuerpflichtige in seiner Rolle als Erstentscheider einseitig das steuerrechtliche Auslegungs- und Bewertungsrisiko. Umso unsicherer dabei die Rechtsanwendung ist, desto drängender stellt sich das Bedürfnis nach einem wirksamen Steuerplanungsschutz. Kann das Gesetz das Ergebnis nicht hinreichend determinieren, bedarf es Absicherungen durch die frühzeitige Einbeziehung des Steuerpflichtigen in das Verfahren und Erteilung verbindlicher Auskünfte.

2.

Dieses Anliegen ist nicht nur legitim, sondern besitzt eine grundrechtliche Dimension. Die von der Besteuerung tangierten Grundrechte der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und der Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) sichern die Handlungsfreiheit des sich erwerbswirtschaftlich betätigenden Steuerpflichtigen auf vermögensrechtlichem Gebiet als Ausdruck seiner eigenverantwortlichen Lebensgestaltung. Je höher sich die steuerliche Belastung für den Einzelnen entwickelt, umso mehr wird die Steuer zum Planungsfaktor und umso mehr bedarf der Betroffene des Dispositionsschutzes, um seine Freiheitsgrundrechte auszuüben. Die freiheitsbeschränkende steuerliche Belastung ist für den betroffenen Marktteilnehmer nur erträglich, wenn die Steuer zu einer voraussehbaren Kalkulationsgröße wird, das heißt, der Steuerpflichtige abzuschätzen vermag, wieviel er von seinem erwirtschafteten Einkommen investieren, sparen oder für den privaten Verbrauch verwenden kann. Im Planungsstadium lässt sich noch korrigieren; ist die Gestaltung erst einmal ins Werk gesetzt, kann ihre spätere steuerrechtliche Nichtanerkennung einen unwiderruflichen wirtschaftlichen Schaden verursachen. Ein erwerbssicherer Dispositionsschutz kompensiert deshalb in einem gewissen Maße die durch die Besteuerung verursachte Freiheitsbeschränkung.

3.

Diesem erwerbssichernden Dispositionsschutz dient die verbindliche Auskunft, indem sie als behördenseitige Selbstverpflichtung dem Steu-

erpflichtigen bereits im Zeitpunkt der Vornahme steuerlich relevanter Dispositionen Gewissheit über die spätere Behördenentscheidung (z. B. über den Inhalt des späteren Steuerbescheides) verschafft. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO definiert den Inhalt einer verbindlichen Auskunft als verbindliche steuerrechtliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten. Damit sagt die Finanzbehörde dem Antragsteller eine bestimmte zukünftige rechtliche Behandlung des in dem Antrag fixierten Sachverhalts, den sie nicht weiter verifiziert, zu. Im Unterschied zur sogenannten tatsächlichen Verständigung geht es bei der verbindlichen Auskunft nicht um die Klärung eines bereits verwirklichten (unklaren) Sachverhalts, sondern einer ungewissen Rechtslage, die für eine zukünftige Disposition des Antragstellers relevant ist.

#### 4.

§ 89 Abs. 2 AO schweigt sich über die Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft aus und verweist stattdessen auf eine Rechtsverordnung, durch die das BMF mit Zustimmung des Bundesrats nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung treffen kann. Diese „regelungsfaule“ Delegation von Gesetzgebungsbefugnissen auf die Exekutive (s. Art. 80 GG) überzeugt nicht, weil sie nicht im stetigen Wandel befindliche Detailfragen der Verwaltung, sondern die Grundstruktur des Auskunftsverfahrens betrifft. Diese ist vorzugsweise im Parlamentsgesetz selbst zu regeln. Dort sollten in einem Abschnitt der „kooperativen Handlungsformen“ die verbindliche Auskunft und Zusage sowie die sog. tatsächliche Verständigung (als öffentlich-rechtlicher Vertrag) im Zusammenhang und aufeinander abgestimmt geregelt werden.

#### 5.

Von der Ermächtigung des § 89 Abs. 2 Satz 5 AO hat das BMF mit der sog. Steuerauskunftsverordnung – StAusKV v. 30. November 2007 – Gebrauch gemacht. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV ist die verbindliche Auskunft für die Besteuerung des Antragstellers bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der verbindlichen Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht (Merkmal der Sachverhaltskongruenz). Erst der Anwendungserlass zur AO (AEAO) führt unter 3.5.5 erläuternd aus, dass die verbindliche Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO ein begünstigender Verwaltungsakt ist. Die verbindliche Auskunft enthält eine den Adressaten ausschließlich

begünstigende Regelung und gewährt diesem einen aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch.

6.

Der begünstigende Verwaltungsakt der verbindlichen Auskunft bildet für den nachfolgenden Verwaltungsakt (z. B. Steuer- oder Feststellungsbescheid) einen gegenständlich-beschränkten Rechtsgrund. Solange und soweit die Zusage wirksam ist, muss die Finanzbehörde sie beachten und darf von ihr gegen den Willen des begünstigten Steuerpflichtigen nicht abweichen. Ein zusagewidriger Steuerverwaltungsakt ist zugleich rechtswidrig, wenn der Begünstigte den der verbindlichen Auskunft zugrunde liegenden Sachverhalt verwirklicht und sich auf die verbindliche Auskunft beruft. Diese bindet die Finanzbehörden gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv grundsätzlich selbst dann, wenn sie rechtswidrig ist. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv gilt dies nur dann nicht, wenn die verbindliche Auskunft zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht.

7.

Diese verwaltungsrechtliche Konzeption folgt dem Vorbild der §§ 204 - 207 AO für die verbindliche Zusage. Die verbindliche Zusage unterscheidet sich von der verbindlichen Auskunft dadurch, dass der ihr zugrunde liegende Sachverhalt bereits Gegenstand einer Außenprüfung war und als Dauersachverhalt (bzw. dauerhaft wiederkehrender Sachverhalt) in die Zukunft fortwirkt.

8.

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO legt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in das pflichtgemäße Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Die Vorschrift nennt keine Ermessenskriterien, sondern bindet das Rechtsfolgeermessen an die Darlegung eines „im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen bestehenden besonderen Interesses“ des Antragstellers. Hat der Steuerpflichtige sein freiheitsgrundrechtlich fundiertes Dispositionsinteresse (=Zusageinteresse) durch einen ordnungsgemäßen Antrag dargetan, reduziert sich das finanzbehördliche Ermessen grundsätzlich auf null im Sinne eines Rechtsanspruchs auf Erteilung einer Auskunft. Wenn der AEAO in Rz. 3.4 und 3.5.4 einen qualifiziert zu begründenden schriftlichen Antrag fordert und bestimmte Ablehnungsgründe aufführt,

gibt er zu erkennen, dass in den von letzteren nicht erfassten Fällen auf einen ordnungsgemäßen Antrag, der auch das berechtigte Dispositionsinteresse formuliert, zumindest im Regelfall die verbindliche Auskunft zu erteilen ist.

9.

Der Umfang der in AEAO Rz. 3.5.4 standardisierten Ablehnungsgründe ist zu weit. Erfasst werden auch die Grenzen für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters. Gerade diese sind aber in den alltäglichen Betriebsprüfungen besonders streitanfällig und ungewiss (Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung, verdeckten Einlage, des Fremdvergleichs u. a.). Diese Einschränkung passt zudem nicht zum APA-Merkblatt vom 5. Oktober 2006, wonach die Finanzbehörden verbindliche Vorabverständigungszusagen über die Verrechnungspreisgestaltung erteilen. Zu überzeugen vermag auch nicht der in AEAO Rz. 3.5.4 aufgeführte regelmäßige Ausschluss verbindlicher Auskünfte in Fällen, in denen zu dem Rechtsproblem eine gesetzliche Regelung, eine höchstgerichtliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit erwartet wird. Gerade in diesen Fällen der Rechtsunsicherheit kann das weitere Abwarten im Einzelfall unzumutbar sein.

10.

§ 89 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO knüpfen die Zuständigkeit als eine Art Annexzuständigkeit an die für die Endentscheidung (z. B. für den Erlass des Steuerbescheides) bestehende Zuständigkeit. Danach ist grundsätzlich jedes einzelne örtliche Finanzamt – unabhängig von seinen personellen und fachlichen Kapazitäten – für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig. Übergeordnete Finanzbehörden – OFD/LfSt oder LMF – sind, da sie für die Verwaltung der Steuern nach § 17 Abs. 2 FVG sachlich unzuständig sind, für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ebenfalls funktional unzuständig. Diese Zuständigkeitszersplitterung gefährdet sowohl die Rechtsanwendungsgleichheit als auch die Rechtssicherheit und sollte durch Zentralzuständigkeiten beseitigt werden.

11.

Die im Jahr 2006 eingeführte Gebührenpflicht des § 89 Abs. 3-7 AO lässt sich grundsätzlich durch ihre Kosten- und Vorteilsausgleichsfunktion rechtfertigen. Erhält der Antragsteller eine positive Zusage, ist der

Wertmaßstab in Höhe einer Gerichtsgebühr als Vorteilsausgleich für den Dispositionsschutz vertretbar. Durch den mit der Erteilung der positiven verbindlichen Auskunft verbundenen Dispositionsschutz erhält der Antragsteller einen antizipierten Rechtsschutz. Die am Gegenstandswert orientierte volle Erteilungsgebühr überzeugt aber nicht bei Negativ-Auskünften. Sie ist sogar vollumfänglich verfehlt bei abgelehnten Auskünften (Nicht-Auskünften). Eine Negativ-Auskunft vermag den Antragsteller nur vor einer falschen Disposition zu schützen, gibt ihm aber keinen klaren Hinweis für eine positive Disposition. Hier sollte die Gebühr auf einen schlichten Kostenausgleich des für die Finanzbehörde entstandenen Zeitaufwands beschränkt werden.

12.

Die Neuregelung des § 89 Abs. 3 Satz 2 AO i. d. F. des StModG wendet sich richtigerweise gegen die Kumulation von Gebühren bei mehreren Antragstellern. Leider versagt der neugefasste AEAO zu § 89 vom 5. September 2016 unter 4.1.3, letzter Satz, die Anwendung der Neuregelung auf die praktisch wichtigen Umwandlungsfälle und will jeden abgebenden, übernehmenden oder entstehenden Rechtsträger für sich separat behandeln. Dem ist zu widersprechen; auch in Umwandlungsfällen kann die Entscheidung inhaltlich nur „einheitlich“ ergehen.

13.

Einer Gebührenpflicht für eine verbindliche Auskunft gegenüber für steuerrechtliche Zwecke in den Dienst genommenen Dritten (Steuerentrichtungspflichtige) fehlt jegliche Rechtfertigung. Entschädigungslos für staatliche Zwecke in Dienst genommene Dritte erbringen eine Leistung, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr durch eine Inkassoprovision und aufgrund des bestehenden Haftungsrisikos zusätzlich mit einer Avalprovision vergütet wird. Verwehrt der Staat den Steuerentrichtungspflichtigen einen solchen Ausgleich, muss er sie zumindest auf höchstmögliche Weise vor den Risiken der Inanspruchnahme durch frühzeitige Rechtsicherheit schützen.

14.

Vor diesem Hintergrund besitzt die arbeitgeberschützende, gebührenfreie Lohnsteuer-Auskunft (§ 42e EStG) einen modellhaften Charakter. Die dortige Regelung ist allerdings in mehrfacher Hinsicht defizitär. Sie



enthält keine verbindliche (kurze) Auskunftspflicht. Sie schweigt sich über die Rechtsfolgen aus, die bei unterbliebener oder unbrauchbarer Lohnsteuer-Auskunft des Betriebsstätten-Finanzamts eintritt. In diesen Fällen ist der Arbeitgeber bereits de lege lata durch eine Reduzierung des Entschließungsermessens der Finanzbehörde auf null vor einer Haftung nach § 42d EStG zu schützen (durch den Verzicht auf Erlass eines Haftungsbescheides nach § 191 Abs. 1 AO).

15.

Die angemessene rechtliche Lösung besteht in einer Auskunftspflicht, nach deren Ablauf der Arbeitgeber eine vertretbare Behandlung des jeweiligen Lohnsteuer-Problems ohne Haftungsrisiko vornehmen darf. Da der Arbeitgeber angesichts des monatlichen Lohnsteuer-Anmeldeverfahrens (§ 41a EStG) unter einem hohen Zeitdruck steht, bedarf es einer deutlich kürzeren Auskunftspflicht als die Sechsmonatsfrist des § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n. F. (z. B. ein Monat). Wegen ihrer Rechtsfolgenlosigkeit handelt es sich bei der Sechsmonatsfrist zudem um eine bloß symbolische Gesetzgebung (bloßes „paper-law“). Auch bei der verbindlichen Auskunft sollte das Verstreichenlassen der Frist eine konkrete Rechtsfolge zugunsten des Antragstellers auslösen.

16.

Das Modell der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft ist auf alle Steuerentrichtungspflichtigen (z. B. bei der Kapitalertragsteuer, der Bauabzugsteuer, dem Steuerabzug auf ausländische Einkünfte, der Aufsichtsratssteuer, der Versicherungsteuer) auszudehnen. Es besteht keine sachliche Rechtfertigung dafür, diesen Steuerentrichtungspflichtigen in ihrer Rolle als Erstentscheider die Rechtssicherheit zu verweigern (siehe These 13) und sie stattdessen auf die gebührenpflichtige verbindliche Auskunft zu verweisen.

17.

Das Bedürfnis nach einem Dispositionsschutz des Unternehmers stellt sich aber auch in den Fällen der indirekten Verbrauchsteuern (insbesondere bei der Umsatzsteuer). Der Staat partizipiert mit den Verbrauchsteuern an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt offenbarenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Endverbraucher (der sog. Steuerträger), die in der Anonymität des Marktes verbleiben. Der

Unternehmer ist – mit den Worten des EuGH – bloßer „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse“. Er wird – wie der Arbeitgeber für die Lohnsteuer – für ein steuerliches Inkasso als Ausdruck seiner Sozialpflichtigkeit in den Dienst genommen und muss den Steueranspruch bei der Soll-Regelversteuerung sogar vorfinanzieren. Die Verbrauchsteuergesetze machen ihn dabei nicht nur zum Haftungs-, sondern sogar zum originären Steuerschuldner, sodass er immer auch das volle wirtschaftliche Risiko einer Fehlbeurteilung trägt. Deshalb bedarf es – nicht minder als bei der Lohnsteuer – seiner Absicherung durch eine kostenfreie, fristgebundene Verbrauchsteuer-Anrufungsauskunft. Es ist unverständlich, warum sich die Bundesrepublik Deutschland nicht an dem von der EU-Kommission initiierten Modellversuch der Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft bei grenzüberschreitenden Sachverhalten beteiligt.

18.

Unklar ist nach wie vor die Ausgestaltung des Rechtsschutzes im Zusammenhang mit verbindlichen Auskünften und Zusagen. Der Bundesfinanzhof behilft sich senatsübergreifend mit einer Lösung, für die in der AO bzw. FGO kein erkennbarer Anhalt besteht. Immerhin wird die Versagung einer verbindlichen Auskunft (das „Ob“ der Auskunft) durch eine Verpflichtungsklage in vollem Umfang überprüft. Dagegen soll der Inhalt einer erteilten Auskunft (das „Wie“ der Auskunft) nur einer Vertretbarkeits- / Schlüssigkeitskontrolle durch die Gerichte unterliegen. Die letztgenannte Einschränkung würde aber einen Beurteilungsspielraum der Finanzbehörde voraussetzen, wovon der BFH selbst aber gerade nicht ausgeht. Daher ist die Lösung widersprüchlich.

19.

Die Rechtsprechung scheut sich offenbar, Rechtsfragen vor dem eigentlichen Festsetzungsverfahren zu klären, zumal nicht sicher ist, ob der Antragsteller den vorgetragenen Sachverhalt überhaupt verwirklicht. Die Reserviertheit der Finanzgerichte und der Finanzverwaltung gegenüber einem echten Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft begründet sich neben dem zusätzlichen Arbeitsaufwand in der einseitigen behördlichen Selbstverpflichtung einer Zusage. Dem könnte begegnet werden, indem verbindliche Auskünfte und Zusagen zu echten Vorbescheiden, die auch den Antragsteller binden, ausgebaut werden. Dies entspräche der seit dem 1. Mai 2016 nach Art. 33 UZK geltenden Neukonzeption der verbindlichen Zolltarif- bzw. Ursprungsauskunft.

20.

In ein derartiges Vorbescheid-Verfahren ließen sich auch Drittverhältnisse (z. B. bei der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft das Steuerschuldverhältnis zum Arbeitnehmer) einbeziehen, um ungeklärte Rechtsfragen frühzeitig außer Streit zu stellen. Dasselbe gilt für andere Mehrpersonenverhältnisse und insbesondere in geplanten Umwandlungsfällen.

21.

Das Rechtsinstitut der verbindlichen Auskunft und Zusage steht neuerdings im Fokus der Beihilfenaufsicht durch die EU-Kommission. Die Verfahren betreffen sog. Tax Rulings, insbesondere über Verrechnungspreisgestaltungen (s. Verfahren gegen Amazon, Apple, Fiat Finance and Trade, McDonalds und Starbucks). Das Damoklesschwert der Rückforderung von Steuern in Fällen, in denen die EU-Kommission steuerliche Vorabzusagen als unzulässige Beihilfe einordnet, gefährdet die Steuerplanungssicherheit und die freiheitsschützende Funktion verbindlicher Auskünfte und Zusagen.

22.

Die nach Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV vorgesehene Notifizierungspflicht der Mitgliedstaaten passt nicht auf in konkreten Steuerverwaltungsverfahren erteilte verbindliche Auskünfte und Zusagen. Es bedarf der grundsätzlichen Klärung, welche Art von verbindlichen Auskünften oder Zusagen der wettbewerbsrechtlichen EU-Beihilfekontrolle unterfallen. Um in grenzüberschreitenden EU-Sachverhalten den Vertrauensschutz weiterhin gewähren zu können, sollte typologisch zwischen verbindlichen Auskünften mit bloß norminterpretatorischem Inhalt und solchen mit normgestaltendem Inhalt unterschieden werden. Nur letztere sollten der Beihilfenaufsicht unterzogen werden. Davon unabhängig bleibt allerdings die Frage des Beihilfencharakters der im Einzelfall interpretationsbedürftigen Norm selbst.

23.

Mit der RL 2015/2376/EU vom 8. Dezember 2015 ist der automatische Informationsaustausch mit Wirkung vom 1. Januar 2017 auch auf grenzüberschreitende verbindliche Auskünfte und Zusagen sowie Advance Pricing Agreements – APA (Vorabzusagen über Verrechnungspreis-

bestimmungen) – innerhalb der EU erstreckt worden. Um den sowohl nach § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO als auch in Art. 8a Abs. 5 lit. b) EU-AmtshilfeRL besonders verankerten Geheimnisschutz zu gewährleisten, sieht Art. 8a EU-AmtshilfeRL ein zweistufiges Verfahren vor. Gewisse Basisdaten über die erteilten Zusagen, welche noch keine Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse ausmachen, werden automatisch ausgetauscht. Auf dieser Basis kann ein anderer Mitgliedstaat, der sein eigenes Besteuerungsinteresse substantiiert, ein Einzelauskunftersuchen stellen, um den gesamten Inhalt der Zusage zu erfahren. Bevor die deutschen Finanzbehörden (Landesfinanzbehörden, BZSt) den vollständigen Inhalt verbindlicher Auskünfte anderen Mitgliedstaaten übermitteln, sind die Auskunft- und Zusageempfänger über die Anfrage zu informieren. In einschränkender Auslegung des § 117 Abs. 4 Satz 3, 2. Halbsatz AO ist ihnen vor Übermittlung des Inhalts verbindlicher Auskünfte und Zusagen rechtliches Gehör zu geben, um die Preisgabe von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen (s. Art. 17 Abs. 4 EU-AmtshilfeRL) noch verhindern zu können.

24.

Abweichend von §§ 29 VwVfG, 25 SGB X enthält die AO kein Akteneinsichtsrecht. § 91 AO beschränkt sich auf die Gewährung rechtlichen Gehörs im Besteuerungsverfahren. § 364 AO verpflichtet die Finanzbehörde nur in einem Einspruchsverfahren, Beteiligten die Unterlagen der Besteuerung mitzuteilen. Zur Begründung seines „beredten Schweigens“ führt der historische Gesetzgeber der AO 1977 das Geheimhaltungsinteresse Dritter (§ 30 AO), das finanzbehördliche Ermittlungsinteresse sowie den mit der Durchsicht der Akten verbundenen finanzbehördlichen Arbeitsaufwand an. Unter Abwägung dieser Begrenzungen gibt die ständige Rechtsprechung wenigstens einen Anspruch auf pflichtgemäße Ermessensentscheidung (§ 5 AO) über einen Antrag auf Akteneinsicht.

25.

Allerdings kann das Recht auf Gehör nicht selten nur dann effektiv ausgeübt werden, wenn der Steuerpflichtige auch Einsicht in die Behördenakte erhält. Ein Akteneinsichtsrecht verwirklicht den Grundrechtsschutz durch frühzeitige Teilhabe des Steuerpflichtigen im Verfahren. Die Transparenz des Verwaltungshandelns trägt dazu bei, spätere Gerichtsprozesse, in denen dann nach § 78 FGO ein Akteneinsichtsrecht auch in streiterhebliche Behördenakten besteht, zu vermeiden.

26.

Das verfassungsrechtlich garantierte Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 1 Abs. 1 i. V. mit Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 19 Abs. 4 GG) gibt dem Betroffenen einen Informationsanspruch auf Auskunft über die zu seiner Person gespeicherten Daten. Der Steuerpflichtige ist daher auf sein Verlangen hin über den Inhalt seiner digitalen Steuerakte grundsätzlich zu informieren, was im Ergebnis einem Akteneinsichtsrecht gleichkommt.

27.

Allerdings besteht das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nicht absolut und schrankenlos. Zwar ist das Argument der Verwaltungsbelastung nicht gewichtig genug, um den grundrechtlich fundierten Informationsanspruch einzuschränken. Beachtlich sind aber der Schutz der Persönlichkeitsrechte Dritter (ihrerseits geschützt durch § 30 AO) sowie ein besonderes Ermittlungsinteresse des Staates. Weder die Beeinträchtigung der Rechte Dritter noch das besondere öffentliche Ermittlungsinteresse (Gemeinwohlinteresse) hindern pauschal den Informationsanspruch des Steuerpflichtigen. Vielmehr bedarf es einer einzelfallbezogenen konkreten Begründung dieser Hindernisse, um den Informationsanspruch einzuschränken. Es entspricht dem Verhältnismäßigkeitsprinzip, Aktenbestandteile, die personenbezogene Daten Dritter enthalten, für Zwecke der Akteneinsicht grundsätzlich zu blockieren (ggf. zu entfernen), bevor die Akteneinsicht gänzlich versagt wird.

28.

Dieses Regel-Ausnahmeverhältnis entspricht der EU-Datenschutz-Grundverordnung 2016/679 v. 27. April 2016, ABl. EU Nr. L 119/1. Nach Art. 15 der EU-DSGVO hat der Betroffene ein Auskunftsrecht gegen die verantwortliche staatliche Behörde auf Auskunft über die ihn betreffenden, von der Behörde gespeicherten bzw. verarbeiteten, personenbezogenen Daten (siehe im Einzelnen den Auskunftskanon in Art. 15 Abs. 1 lit. a] – h]). Allerdings können die EU und die Mitgliedstaaten gem. Art. 23 Abs. 1 lit. e) EU-DSGVO die Informationsrechte zum Schutze wichtiger finanzieller Interessen insbesondere im Steuerbereich einschränken. Dabei haben sie gem. Art. 23 Abs. 1 EU-DSGVO aber den Vorbehalt der Notwendig- und Verhältnismäßigkeit zu beachten.

## **B. Podiumsdiskussion**

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Einen herzlichen Dank an Herrn Prof. Seer für einen ertragreichen und umfassenden Vortrag. Ich möchte den drei Podiumsteilnehmern jetzt ein Gedankenexperiment vorschlagen. Was würden Sie sagen, wenn Sie den Vortrag von Herrn Prof. Seer über Auskunfts- und Akteneinsichtsansprüche, Informationsrechte des Steuerpflichtigen und mehr Verlässlichkeit im Steuerverfahren nicht gehört hätten und sich jetzt ohne diese Impulse aus der Wissenschaft die Frage vorlegen würden: Was könnte man tun, um an dieser Stelle die verfahrensrechtlichen Positionen des Steuerpflichtigen zu stärken? Frau Horb, möchten Sie den Anfang machen?

### **Margaret Horb**

Sehr geehrte Damen und Herren, seit drei Jahren beschäftige ich mich als ordentliches Mitglied im Finanzausschuss für die CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag mit dem Steuerverfahrensrecht. Als zuständige Berichterstatterin der Union zeichne ich unter anderem verantwortlich für das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, in welchem wir das Verfahrensrecht effizienter und moderner geregelt haben. Mit diesem Gesetz und dessen 27 zusätzlichen Maßnahmen sowie vielen bereits im Vorfeld durchgesetzten Änderungen haben wir uns mehr als 18 Monate lang im parlamentarischen Verfahren beschäftigt. Aus einem zuvor eher verwaltungsfreundlichen Gesetzesvorhaben haben wir jetzt ein Gesetz geschaffen, welches die Interessen aller am Verfahren Beteiligten abbildet.

Wir haben z. B. bei der verbindlichen Auskunft die Sechsmonatsfrist eingebaut, die die Finanzverwaltung verpflichtet, innerhalb dieses Zeitraums zu entscheiden. Dabei weiß jeder, dass man auch andere Möglichkeiten hätte. Dienstaufsichtsbeschwerde oder Untätigkeitseinspruch seien hier nur exemplarisch genannt. Wichtiger als die Sechsmonatsfrist ist jedoch der Punkt der Begründung. Es muss von Seiten der Finanzverwaltung nun begründet und schriftlich ausgeführt werden, warum sie nicht in der Lage war, innerhalb von sechs Monaten die verbindliche Auskunft zu erteilen.

Auch der Frage nach einer möglichen Zentralisierung der Bearbeitung der verbindlichen Auskunft sind wir als Gesetzgeber nachgegangen. Wir

haben uns gefragt, ob wir diese Aufgabe beispielsweise dem Bundeszentralamt für Steuern übertragen könnten, um somit bundesweit mehr Rechts- und Planungssicherheit zu gewährleisten. Ebenso haben wir die Aufgabenzuweisung auf Bundesebene erörtert, wenn mehrere Finanzämter in unterschiedlichen Bundesländern und mehrere Beteiligte involviert sind. Aber wir wissen alle, wir haben ein föderales System, und die Zuständigkeit im Steuervollzug liegt bei den Ländern und soll dort auch bleiben, darin waren sich alle einig.

Als Gesetzgeber frage ich mich: Brauchen wir die verbindliche Auskunft? Sind wir als Gesetzgeber nicht in der Lage, die Gesetze klar zu definieren?

Wir leben aber nun mal in einer globalisierten Welt, in der die Lebenswirklichkeiten – die steuerliche Sachverhalte und wirtschaftliche Konstrukte einschließen – eine Vielfalt an Potential zur Optimierung der Steuer beinhalten, sodass das Instrument der verbindlichen Auskunft notwendig ist.

Mein Aufgabengebiet im Finanzausschuss umfasst unter anderem die Steuervereinfachung und die Steuermodernisierung gerade im IT-Bereich. Das ist sowohl ein spannendes als auch ein umfassendes Fachgebiet, welches wir mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in einem ersten Schritt optimiert haben. Jetzt bearbeiten wir im Deutschen Bundestag das Bürokratienteilungsgesetz II und gehen damit einen weiteren Schritt auf diesem Gebiet. Dabei müssen wir aber immer auch im Blick behalten, dass wir die Rechts- und Planungssicherheit stärken, ohne den Steuerpflichtigen gleichzeitig an anderer Stelle wieder zu belasten.

### **Dr. Steffen Neumann**

Etwas von der Finanzverwaltung zu fordern, bedeutet für mich, Selbstkritik zu üben. Das ist schwierig, meine Damen und Herren.

Als ich in der Finanzverwaltung anfang, stand in der Abgabenordnung noch gar nichts von verbindlicher Auskunft. Da gab es gemäß §§ 204 ff. AO lediglich verbindliche Auskünfte nach einer Betriebsprüfung. Darüber hinaus stand dazu nichts. Trotzdem haben wir verbindliche Auskünfte damals erteilt. Wir haben uns dabei an den Grundsatz von Treu und Glauben gehalten. Das hat immer funktioniert.

In den letzten Jahren hat dann ein Sinneswandel stattgefunden. Compliance-Ansätze hielten Einzug, und die Finanzverwaltung sollte einen anderen Umgang mit den Steuerpflichtigen üben. In NRW haben wir früh damit angefangen und andere Länder zogen mit. Wir haben dabei gemerkt, dass es durchaus Sinn macht, viele Dinge auf eine Vertrauensbasis zu setzen. Nun fragt man sich, was funktioniert eigentlich nicht an diesen Rechtsinstituten? Wir haben gute gesetzliche Regelungen. Und man kann bei allen rechtlichen Defiziten, die vielleicht da sind, sagen, dass wir in der Finanzverwaltung an sich kein Problem mit der verbindlichen Auskunft und der tatsächlichen Umsetzung haben. Diese Dinge funktionieren, auch wenn die Finanzämter allein für die Erteilung der Auskunft zuständig sind und wir aus der Sicht des Finanzministeriums nur in bestimmten Fällen mitwirken. Die Zusammenarbeit klappt in dem Bereich, und wir achten dabei auf ein vernünftiges Miteinander.

Selbstverständlich Frau Horb, wir bräuchten – wie Sie zu Recht bemerken – keine verbindliche Auskunft, wenn das Steuerrecht einfacher wäre. Aber wenn wir zum Beispiel die neuen Verkomplizierungen sehen, die gerade bei der Erbschaftsteuer in Bezug auf Unternehmenserbschaftsteuer Anwendung finden werden, dann glaube ich, dass die Finanzämter auch weiterhin gut beschäftigt sind.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Erlauben Sie die Nachfrage: Wie würden Sie Ihre Vorschläge im Lichte der Vorschläge von Herrn Prof. Seer priorisieren? Haben Sie für einzelne dieser Thesen ein gutes Wort? Könnte man etwas implementieren? Oder haben Sie insgesamt das Gefühl, dass die aktuelle Verwaltungspraxis das Potenzial der verbindlichen Auskunft bereits ausschöpft? Ich denke insbesondere an die Fristen, die Ermessensausübung und die Kosten und natürlich an die Frage, in welchem Bereich überhaupt verbindliche Auskünfte gewährt werden.

### **Dr. Steffen Neumann**

Ich kann nur für NRW sprechen, weil ich aus dem Finanzministerium NRW stamme. Wir achten schon sehr darauf, verbindliche Auskünfte sachgerecht und zeitnah zu bescheiden. Deswegen ist die vorhin genannte Sechsmonatsfrist kein Freibrief, sondern ein weiterer Ansporn, mit der Frist zurande zu kommen.



Ein Problem ist, Herr Prof. Seer hat es auch zutreffend angesprochen, dass wir dort, wo der Steuerpflichtige am meisten Rechtssicherheit haben will, am wenigsten Rechtssicherheit geben. Das stimmt. Dies ist immer dann der Fall, wenn es um Beurteilungsfragen – um Wertungsfragen – geht, denn innerhalb der verbindlichen Auskunft beurteilen und beantworten wir nur Rechtsfragen. In der Beurteilungssphäre – also immer dann, wenn es zum Beispiel um Preisgestaltung geht – halten wir uns zurück. Das betrifft zum Beispiel die Fragen, wie verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen bewertet werden können. Ich weiß, das ist ein wunder Punkt. Allerdings ist es schwierig, hier Bewegung herein zu bekommen. Man muss nämlich den tatsächlich zu entscheidenden Fall am Ende betrachten, um die Werte verlässlich ermitteln zu können. Das kann man nicht im Vorfeld. Wir behelfen uns so, dass wir verbindliche Grundsätze an die Hand geben und wir dann im Laufe des Umsetzungsprozesses der verbindlichen Auskunft begleitend tätig sind, wenn es z. B. um Fragen zur Wertfindung, zu Einbringungsvorgängen usw. geht. So stellen wir zumindest Leitplanken dar. Aber diese sind nicht Gegenstand der verbindlichen Auskunft. Das ist ein Schwachpunkt, mit dem wir in der Praxis allerdings zurechtkommen.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Das sind nachdenkliche Töne, die aber die Perspektive weiten. Wie ist es mit Handlungsformen, die informeller sind als die verbindliche Auskunft? Kann es eher in Richtung einer „Begleitung bei der Wertfindung“ gehen? Herr Dr. Schwab, wie sind Ihre Prioritäten?

### **Dr. Hartmut Schwab**

Wenn der Mandant zu einem kommt und eine Beratung will, also eine richtige Beratung was er tun soll, was will der dann von uns? Er will wissen, wie die Rechtslage ist! Er will also Rechtssicherheit und auf dieser Rechtssicherheit will er seine Planung aufbauen. Also er will – Herr Prof. Seer hat es ja ausgeführt – Rechtssicherheit und Planungssicherheit. Deshalb spielt die verbindliche Auskunft in der Beratungspraxis eine relativ große Rolle.

Woran liegt es denn, dass wir bei der Finanzverwaltung überhaupt eine verbindliche Auskunft beantragen müssen?

Zunächst haben wir unbestimmte Rechtsbegriffe. Wann liegt z. B. ein Teilbetrieb vor? Ist ein Wirtschaftsgut funktional für einen Betrieb oder nicht? Man hat gewisse Indizien, weiß es aber nicht genau. Genau das ist ein Fall für die verbindliche Auskunft. Diesen Bereich der unbestimmten Rechtsbegriffe wird es auch immer geben.

Aber wir haben auch oft unklare Rechtslagen aufgrund der Rechtsprechung und der Gesetzestradiation. Ich denke da z. B. an die Frage: Liegt eine Realteilung vor oder ist es keine Realteilung? Früher hat man ein klares Gesetz gehabt, dann wurde etwas geändert und schon waren die Unklarheiten da und wir wissen nicht genau, ob z. B. ein Fall von § 24 UmwStG vorliegt oder ob man sich noch im § 6 Abs. 5 EStG befindet. Da gibt es Überschneidungen. Die Einordnung ist nicht ganz klar, hat aber unterschiedliche Rechtsfolgen. Oder es geht um die ganz einfache Frage, welches Kapitalkonto zu bebuchen ist, um hinterher Gesellschaftsrechte zu bekommen. Das sind also wirklich primitive Dinge, die in der täglichen Beratungspraxis vorkommen.

Der dritte Grund für einen Antrag auf verbindliche Auskunft ist eine schlechte, zielungenaue Gesetzgebung. Ich denke nur an § 50 i EStG. Wir Steuerberater hätten eigentlich verbindliche Auskünfte anfordern müssen, weil wir uns bei vielen Inlandssachverhalten gefragt haben, ob dieser unter § 50 i EStG fällt. Das war wirklich eine große Unsicherheit. Und die Mandanten wollen es letztendlich wissen. Was auch immer wieder vorkommt, ist eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme nach einem Erbfall – Todesfälle kommen ja ungeplant – dann ist man in der Sieben- oder Fünfjahresfrist. Soll dann etwas umgewandelt oder ausgegliedert werden, ist die Einordnung entscheidend. Ich habe gerade so einen Fall, in dem der Vertrieb ausgliedert werden soll. Da stehen wir vor der Frage, ob die Behaltefristen gerissen werden oder nicht. Aus den Kommentaren und auch aus der Rechtsprechung ergeben sich Unklarheiten über Unklarheiten. Das sind genau die Fälle, in denen wir letztendlich Auskunft brauchen.

Und dann gibt es schließlich die Fälle – das ist das, was der Herr Dr. Neumann angesprochen hat – in denen unklare Grenzen da sind: z. B. die Höhe von Geschäftsführergehältern oder das Vorliegen einer ortsüblichen Miete. Hier geht es um die Fragen: Bin ich noch im Fremdvergleich oder bin ich schon draußen? Welche Methode bei der Bewertung ist die Richtige? All diese Fragen – und das ist der vierte Punkt – sind einer verbindlichen Auskunft eben nicht zugänglich. Aber der Mandant möchte Antworten. Deshalb ist die verbindliche Auskunft ein sehr wichtiges Instrument und es müssten auch die Fragen zur Bewertung da-

von umfasst sein. Das ist die Kritik. Herr Dr. Neumann hat es richtig gesagt, es ist völlig unklar, warum diese Fragen nicht einer verbindlichen Auskunft zugänglich sind. In der Betriebsprüfung müssen wir ja auch eine Lösung finden und in der Regel schaffen wir das auch. Dann wäre es natürlich schön, wenn gerade dann, wenn die Rechtslage völlig unklar ist, für mehr Rechtssicherheit gesorgt werden könnte. Ich denke an den Umwandlungssteuererlass, als wir zwei oder drei Jahre gewartet haben und im Prinzip nichts machen konnten, weil wir nicht wussten wie. Verbindliche Auskünfte gab es nicht. Also gerade dann, wenn man sie braucht, sollte man sie auch bekommen. Daher brauchen wir einen Rechtsanspruch und wir brauchen ihn zeitnah.

Die Gebühr, die kann ich nicht nachvollziehen. Das gilt vor allem in den Fällen, in denen die Gesetzeslage unklar ist. Das ist so ähnlich, als würden an der Autobahn zwei Schilder stehen – einmal 100 km/h und einmal 130 km/h. Dann muss ich die Polizei fragen: „Wie schnell darf ich jetzt fahren?“ Und für eine entsprechende Auskunft soll ich dann eine Gebühr bezahlen.

Aus der Sicht des Steuerberaters ist aber zwischen Theorie und Praxis ein großer Unterschied. Ich kann aus meiner eigenen persönlichen Erfahrung sagen, dass ich die verbindliche Auskunft immer zeitnah bekommen habe. Man hat mit dem Finanzamt vorab besprechen können, wie es das einschätzt, dann hat man im Anschluss an das informelle Gespräch die verbindliche Auskunft formuliert. Daher bin ich eigentlich ein Gegner der Zentralisierung. So kann man sich mit der Betriebsprüfung, dem Sachgebietsleiter und dem Veranlagungsbeamten zusammensetzen. Die kennen in der Regel die Betriebe und man hat nicht so viel zu erklären, wie bei Einführung einer zentralen Stelle, z. B. irgendwo in Berlin.

Ich habe auch noch nie eine Ablehnung bekommen. Wenn das Finanzamt die verbindliche Auskunft nicht erteilen wollte, wurde vorher darüber gesprochen, sodass eine Gebühr für eine Nichtauskunft eigentlich nie angefallen ist. Und die Gebühren, mit denen wir konfrontiert waren, waren immer am unteren Ende. Es gab also nie einen Streit über diese Gebühr. Eine Doppelgebühr habe ich auch noch nie bekommen, obwohl wir viele Umwandlungsfälle haben. Also meine subjektive Erfahrung mit der verbindlichen Auskunft war eigentlich immer ganz gut.

Aber wir Steuerberater haben natürlich ein missliches Problem und das kommt nicht aus dem Steuerrecht. Es kommt aus der Rechtsprechung des BGH, denn dieser definiert den pflichtgemäßen Steuerberater als einen Steuerberater, der eigentlich alles wissen muss, und wenn er nicht

alles weiß, dann muss er eben haften. Da gibt es Urteile aus dem Jahr 2007, in denen es heißt, dass wir den Mandanten darauf hinweisen müssen, dass es das Institut der verbindlichen Auskunft gibt, sonst machen wir uns haftbar. Also wir müssen den Mandant darauf hinweisen und was macht der Mandant? Er will natürlich eine verbindliche Auskunft. Dann kommt natürlich oft der Vorwurf aus der Finanzverwaltung, wir würden wegen jeder Kleinigkeit eine verbindliche Auskunft beantragen. Aber laut BGH müssen wir es, wenn die Rechtslage unklar ist. Und wir müssen es, wenn die Angelegenheit für den Mandanten von schwerer Bedeutung ist. Was heißt schon „schwere Bedeutung“? Das ist auch so ein unbestimmter Rechtsbegriff. Das ist ganz subjektiv. Bei einem Handwerksbetrieb kann es, wenn es um 100.000 Euro geht, schon von schwerer Bedeutung sein und dann müssen die Steuerberater in so einem Fall eine verbindliche Auskunft einholen.

Also, wir brauchen einen Rechtsanspruch und wir brauchen keine Gebühren. Ich möchte auch den Begriff der Standortsicherung, den Herr Prof. Seer vorhin angesprochen hat, noch einmal aufgreifen. In Österreich gibt es das nämlich, wenn es um die Umsatzsteuer geht. Dort gibt es bei allen Umsatzsteuerfragen, die über die Grenzen gehen, einen Rechtsanspruch. Wir haben auch Unternehmen, die Tochtergesellschaften in Österreich haben und wenn es knifflig ist, dann exportieren die über Salzburg, damit die Salzburger anfragen und eine verbindliche Auskunft kriegen. Das ist natürlich tatsächlich Standortpolitik mit Rechtsicherheit. Das ist etwas, das für viele Mandanten ein hohes Gut ist!

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Stichwort Österreich: Im Internationalen Steuerrecht gibt es eine österreichische Praxis des EAS (Express-Antwort-Service), bei der das österreichische Bundesfinanzministerium Rechtsauskünfte leitsatzartig veröffentlicht. Das hat Leuchtturmwirkung. Die Finanzverwaltung verbindet mit der Veröffentlichung der EAS die Hoffnung, nicht zu viele gleichartige Anfragen zu bekommen. Frau Horb, möchten Sie dazu etwas sagen? Und dann Herr Dr. Neumann?

### **Margaret Horb**

Ich habe dieses Anliegen bei mir in Baden-Württemberg bei den Steuerabteilungsleitern im Bereich der IHK Rhein-Main vorgebracht, indem

ich vorgeschlagen habe, die verbindlichen Auskünfte zu zentralisieren und diese bundesweit zu veröffentlichen. Die Begeisterung hielt sich in Grenzen, man bat mich, dieses Vorhaben nicht weiter zu verfolgen. Denn man befürchtete, dass Marktbeteiligte durch die – wenn auch anonymisierte – Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften Geschäftsgeheimnisse oder Projektvorhaben von Mitbewerbern erkennen und verwerten würden.

Ich habe mich im Vorfeld auf die heutige Veranstaltung wiederholt mit meinen ehemaligen Kollegen aus der Finanzverwaltung ausgetauscht. Hierbei war mir wichtig, dass ich die Expertise und Einschätzung von wirtschaftlich unterschiedlich geprägten Regionen und deren Finanzämtern bekomme. Die baden-württembergischen Finanzämter Heilbronn, Heidelberg, Mosbach stehen zwar nicht repräsentativ für die gesamte Republik, jedoch ergibt sich ein klareres Bild hinsichtlich einer Justierung der verbindlichen Auskunft.

Klar ist, dass z. B. rund um Heidelberg, abweichend von anderen Regionen, verbindliche Auskünfte den Stiftungsbereich betreffend angefragt und erteilt werden. Das Finanzamt Mosbach hingegen bearbeitet zentralisiert für die Region Nordbaden die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Das industriestärke Heilbronn beschäftigt sich mehr mit Anfragen im Unternehmerbereich, fokussiert auf Personengesellschaften/Körperschaftsteuer/Umsatzsteuer. Aufgrund der Weinanbaugebiete in der Region, werden beim Finanzamt Heilbronn aber auch oft verbindliche Auskünfte im land- und forstwirtschaftlichen Bereich erteilt. Das Finanzamt Heilbronn erhält – als größtes Finanzamt Baden-Württembergs mit Steuereinnahmen von ca. vier Milliarden Euro in 2016 – pro Jahr ca. 20 verbindliche Auskunftsanfragen, die es auch erteilt.

Diese Angaben zeigen, dass die Thematik mehrere Facetten hat. Die im Raum stehende Zahl der Auskunftsanfragen wird sich noch sehr im Rahmen halten. Schlussendlich muss man also erst einmal genaue Zahlen und Daten zusammentragen und dann analysieren, welche Finanzämter oder Bundesländer bei der Bearbeitung von verbindlichen Auskünften noch Optimierungsbedarf haben. Jedoch können wir als Bund nicht in die Arbeitsweise der Finanzämter oder der Bundesländer eingreifen, da Steuervollzug Ländersache ist.

Ich habe auch zahlreiche Gespräche mit Steuerberatern geführt. Diese haben mir – wie Herr Dr. Schwab gerade berichtet hat – bestätigt, sie hätten ihre Auskunft immer innerhalb von sechs Monaten bekommen.

Zudem ist es übliche Praxis, die Anfrage ggf. mit einem Telefonanruf vorab zu klären. Diese Praktikabilität wird sowohl von Seiten der steuerberatenden Berufe als auch von der Steuerverwaltung als gutes kooperatives Element gepflegt.

Man muss bedenken und einkalkulieren, dass eine verbindliche Auskunft kostenpflichtig ist und sowohl beim Steuerberater als auch bei der Finanzverwaltung sehr viel Zeit in Anspruch nimmt. Die Angelegenheit vorher im Gespräch schnell und unkompliziert zu klären, ist die einfache und kostengünstige Alternative zur verbindlichen Auskunft.

Nachdem hierfür Gebühren eingeführt worden waren, merkte man, dass sich manch einer die Ernsthaftigkeit der Anfrage nochmals überlegte. Gebührenfreiheit bedeutet möglicherweise nämlich auch, dass eher die Finanzverwaltung bemüht wird, anstatt das eigene Team zu beauftragen, sich genauer mit der Thematik zu beschäftigen. Die Festsetzung einer Gebühr ist daher unter anderem für die Feststellung der Ernsthaftigkeit der Anfrage durchaus sinnvoll.

Ihre Forderung nach einem Recht auf verbindliche Auskunft betreffend kann ich sagen, bei uns in Baden-Württemberg gibt es immer eine Auskunft. Wir haben das immer eher als „Muss-Vorschrift“ denn als „Soll-Vorschrift“ verstanden.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Es hätten sich viele gewünscht, dass Sie das als Angehörige der Finanzverwaltung Baden-Württemberg gesagt hätten. Auch der Verfassungsrechtler hört es gern. Herr Dr. Neumann, wie ist Ihre Erfahrung in NRW? Welche Fallzahlen können Sie uns nennen? Und wie beantworten Sie die Frage, ob die Gebühren tatsächlich immer in voller Höhe anfallen müssen oder ob bei einer Negativauskunft unabhängig vom Streitwert nur ein Stundensatz abzurechnen ist?

### **Dr. Steffen Neumann**

Früher war die Erteilung der verbindlichen Auskunft immer umsonst. Aber auch in dem Bereich der verbindlichen Auskunft gilt der alte Kaufmannspruch: „Was nichts kostet, ist nichts wert.“ Deswegen hat die Einführung der Gebührenpflicht vielfach eine disziplinierende Wirkung

gehabt. Der Steuerpflichtige und sein Berater haben sich fortan an die Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft – also die vollständige Darstellung des Sachverhalts und der Rechtsfrage sowie der eigenen Rechtsauffassung – gehalten. Viele Anfragen, die früher nicht beantwortet werden konnten, weil es einfach zu viele waren und bei negativer Auskunft noch einmal und noch einmal nachgebessert wurde, haben sich wegen der Gebührenpflicht erledigt bzw. entsprechen von Anfang an den Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. So gesehen, ist das nicht schlecht.

Was die Gebührenstruktur angeht, so achte ich schon darauf, dass die Gebühr, die genommen werden muss, auch genommen wird. Aber man muss die begehrte Auskunft auch wirklich sorgfältig prüfen. Das heißt, wenn die Berater auf uns zukommen, prüfen wir den Fall Schritt für Schritt durch, bis eine verbindliche Auskunft steht und diese auch dann so erteilt werden kann. Das ist eine Menge Arbeit, und das machen wir für eine Gebühr, die bei uns nicht als unangemessen betrachtet wird. Jedenfalls habe ich bisher noch keine Reklamationen gehört, die bis in mein Haus vorgedrungen sind.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Ich habe eben die mit dem Modernisierungsgesetz erfolgte Änderung des Anwendungserlasses zitiert. Habe ich das richtig verstanden, dass wir bei einer Umwandlung praktisch einen Doppelgebührentatbestand haben, dass z. B. der Einbringende für die Gebühr ebenso in Anspruch genommen wird wie der aufnehmende Rechtsträger, und zwar nicht gesamtschuldnerisch, sondern kumulativ, oder ist das eine falsche Lesart? Können Sie das aufklären?

### **Dr. Steffen Neumann**

Ich versuche es mal aufzuklären: Im § 89 AO ist neu geregelt, dass für eine verbindliche Auskunft, die an zwei Steuerpflichtige zum selben Sachverhalt ergeht, nur einmal eine Gebühr verlangt werden kann. Das sind z. B. Fälle der Organshaft. Dazu zählt nach meiner Betrachtung aber auch die Umwandlung.

**Prof. Roman Seer**

Dann müsste doch die Änderung des Anwendungserlasses von September 2016 zum 1. Januar 2017 wieder aufgehoben werden. Hinzu kommt, dass die Gebührenregelung des § 89 AO sofort – also nicht erst zum 1. Januar 2017 – in Kraft getreten ist. Das heißt, die Regelung ist nach Verkündung des Modernisierungsgesetzes im Juli 2016 in Kraft getreten. Deswegen kann ich gar nicht verstehen, warum man solch eine Anwendungserlassänderung vornimmt. Das erscheint mir widersinnig gegenüber dem Zweck des Gesetzes zu sein.

**Dr. Steffen Neumann**

Herr Prof. Seer, da gebe ich Ihnen Recht. Das nehme ich gerne mit. Ich würde diese Fälle ähnlich behandeln wie die Organschaftsfälle. Was z. B. die Frage, ob ein Teilbetrieb eingebracht wird, angeht, ist die Antwort für den Einbringenden natürlich genauso interessant, wie für denjenigen, bei dem der Teilbetrieb ankommt. Hier liegt eine Verknüpfung vor. Deswegen muss man über diese Regelung im Anwendungserlass noch einmal nachdenken.

**Prof. Ekkehart Reimer**

Noch eine gemeinsame Frage an Frau Horb und Herrn Dr. Neumann: Wie geht man mit Anfragen um, die nicht vom Steuerpflichtigen selber kommen, sondern von einem Entrichtungsschuldner, also von jemandem, der gewissermaßen stellvertretend Aufgaben des Finanzamtes übernimmt? Ich denke an den Lohnsteuereinbehalt, den Kapitalertragsteuereinbehalt und immer stärker auch an den Einbehalt nach § 50a EStG – insbesondere bei digitalen Eingangsleistungen aus dem Ausland. Hier wird der Entrichtungsschuldner mit dem Damoklesschwert der Haftung in Anspruch genommen, um die fremde Steuerpflicht verlässlich zu erfüllen. Würde es Ihnen einleuchten, dass man diesen Entrichtungsschuldner mehr Sicherheit bieten muss als den eigentlichen Steuerpflichtigen? Herr Prof. Seer hat vorhin vorgeschlagen, eine Haftung immer dann auszuschließen, wenn zuvor ein ordnungsgemäßer Antrag auf eine Anrufungsauskunft nicht oder negativ beantwortet worden ist.



**Dr. Steffen Neumann**

Also Herr Prof. Reimer, wenn Sie mich anschauen, ich bin ja bloß Verwaltung. Ich schaue, was im Gesetz steht. Eine Regelung, wie wir sie für die Lohnsteuerauskunft haben, haben wir für die anderen Haftungsfragen nun mal nicht. Das heißt, der Gesetzgeber muss entscheiden, ob eine Gebührenerhebung in den genannten Fällen wirklich sachgerecht ist, und eine Lösung anbieten. So wie die Lage jetzt ist – de lege lata – müssen wir Gebühren erheben.

**Prof. Ekkehart Reimer**

Na ja, die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners ist ja ermessensbasiert.

**Dr. Steffen Neumann**

Ja, aber es geht hier um die Frage des Haftungsschuldners, der vorab eine verbindliche Auskunft darüber haben möchte, inwieweit er bestimmte Haftungstatbestände verwirklicht. Und damit kann er natürlich sein Haftungsrisiko eingrenzen. Diese Situation – also die Minimierung des Haftungsrisikos – ist durchaus mit der Dispositionsentscheidung des Steuerpflichtigen vergleichbar. Hier liegt in der verbindlichen Auskunft sicherlich eine Vorleistung des Staates, die durchaus mit einer Gebühr belegt werden kann.

**Margaret Horb**

Ich glaube, man muss hier deutlich differenzieren. Die Lohnsteueranrufungsauskunft ist etwas anderes als die verbindliche Auskunft. Die verbindliche Auskunft bindet die Finanzverwaltung. Die Lohnsteueranrufungsauskunft entbindet den Arbeitgeber von der Haftung. Am Ende wird im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers entschieden, ob die Höhe des Lohnsteuer-Einbehaltes korrekt war oder nicht. Man muss also genau unterscheiden, worum es geht.

Durch die Globalisierung und die Internationalisierung des Steuerrechts müssen wir gegebenenfalls auch andere Instrumente zur Lösung von Steuerproblemen bzw. Steuertatbeständen finden. Vielleicht kann man

andere bestehende Instrumente nutzen, um die aufkommenden Fragen zu beantworten. Vielleicht braucht es aber auch etwas komplett Neues. Wir können die Lohnsteueranrufungsauskunft nicht einfach auf die Fragen bei der Umsatzsteuer übertragen. Wir müssen uns fragen, welche Maßnahmen wir ergreifen können, um die Rechtssicherheit und die Planungssicherheit der Beteiligten im Umsatzsteuerbereich zu stärken. Brauchen wir die verbindliche Auskunft dazu in diesem ganz strengen Maße oder finden wir ausgehend von den steuerlichen Instrumenten, die wir jetzt schon haben, eine Zwischenlösung?

Gibt es ein Instrument, das leicht, schnell und verlässlich eingesetzt werden kann und vor allem rechtsverbindlich wirksam ist?

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Also angenommen, der Gesetzgeber sagt: „Es soll schnell gehen.“ Und angenommen, er übernimmt jedenfalls für diejenigen, die nur als Dritte entrichtungspflichtig sind – also die Steuern auf fremde Rechnung einbehalten müssen –, den Vorschlag von Herrn Prof. Seer zur Einführung einer Einmonatsfrist. Könnte die Verwaltung das vollziehen?

### **Dr. Steffen Neumann**

Das kommt immer auf die Rechtsfrage an. Es gibt Rechtsfragen die sehr einfach zu beantworten sind. Es gibt Rechtsfragen, die sich unmittelbar aus dem Erlass ergeben. Die kann man schnell beantworten. Die werden – Herr Dr. Schwab sagte es ja auch – aus haftungsrechtlichen Gründen gestellt. Es gibt aber auch Dinge, die ausgesprochen komplex sind. Die kann man nicht in derselben Zeit beantworten. Es hängt wirklich vom Einzelfall ab. Man kann sich noch so sehr bemühen, aber die Dinge brauchen unter Umständen ihre Zeit, zum Beispiel weil sie inhaltlich nicht ganz klar sind und Rückfragen nötig sind. Hier kann ich auch im Interesse der Finanzverwaltung keinen festen Zeitrahmen an die Hand geben.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Das macht es bei Abzugsteuern natürlich schwierig, weil der private Gläubiger, der als beschränkt Steuerpflichtiger im Ausland sitzt, sein Geld haben möchte. Sie können als inländischer Schuldner nicht lange

zögern und überlegen, ob Sie den privatrechtlichen Vertrag zu 100 Prozent erfüllen oder – wegen der Abzugsteuer – nur zu 85 Prozent.

### **Dr. Hartmut Schwab**

Ich möchte nur ganz kurz auf die Anmerkung von Frau Horb eingehen. Natürlich gibt es einen formalen Unterschied zwischen der Anrufungsauskunft und der verbindlichen Auskunft, aber der ist wirklich nur formal. In der Praxis ist es doch ganz klar, wenn in der Anrufungsauskunft ein Sachverhalt steuerlich beurteilt wird, dann wird der Fall in dem Massenverfahren der Lohnsteuerveranlagung nicht noch einmal überprüft. Ich habe noch nie einen Fall erlebt, bei dem wir etwas über eine Anrufungsauskunft geklärt haben und dann hinterher die Veranlagung zu einem anderen Ergebnis kam.

Deswegen unterstütze ich die Forderung von Herrn Prof. Seer, das man in all diesen Fällen so etwas wie eine Anrufungsauskunft macht und sich der Zahlungspflichtige im Prinzip exkulpieren kann.

### **Prof. Roman Seer**

Ich möchte noch einmal klarstellen: Mein Petikum bezieht sich nur auf die Situation der Lohnsteuer, also auf den Steuerentrichtungspflichtigen, den Arbeitgeber. Damit ist noch nicht entschieden, wie sich das im Verhältnis zum eigentlichen Steuerschuldner auswirkt. Das wäre dann die nächste Frage: Ob man solch ein Auskunftsverfahren mit Drittbezug und Bindungswirkung auf den Arbeitnehmer erstreckt? Das existiert zurzeit noch nicht. Zurzeit haben wir die Lohnsteueranrufungsauskunft nur als eine verbindliche Auskunft gegenüber dem Arbeitgeber. Allein diesen Gedanken wollte ich auf Kapitalertragsteuerfälle, die § 50a EStG-Fälle und andere Fälle von Steuerentrichtungspflichtigen erweitern.

Ich sehe das im Grunde auch so für die Umsatzsteuer. Hier wird der Unternehmer nicht nur Haftungsschuldner, sondern sogar originärer Steuerschuldner und man mutet ihm sogar noch zu, die Steuer im Sinne der Sollversteuerung vorzufinanzieren. Das tut er nicht in seinem eigenen Interesse. Der, der eigentlich getroffen werden soll, ist der Konsument in der „Anonymität des Marktes“, wie es Paul Kirchhof gesagt hat. Die wirtschaftliche Lage ist insoweit dieselbe wie bei Steuerentrichtungspflichtigen. Wenn der Unternehmer sich in einer Liefer- und Leistungskette über

mehrere Länder befindet und nicht genau weiß, wo der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung ist und ob er in der Kette Umsatzsteuer ausweisen muss, dann braucht er eine schnelle Entscheidung durch die Finanzverwaltung. Wenn diese eine solche nicht gibt, dann rutscht der Unternehmer in die bereits genannte Risikofalle des Erstentscheiders. Es sei denn, die Finanzverwaltung sagt ihm rechtzeitig, wie er sich verhalten soll. Dieses Risiko nimmt die Finanzverwaltung dem in den Dienst Genommenen aber nicht ab. Ganz im Gegenteil, sie überlässt ihm ein Risiko, das er nachher in der Leistungskette nie wieder wirtschaftlich ausgleichen kann. Das empfinde ich als einen Mangel dieses Verfahrens und ich meine, dass man da nachbessern muss.

Ich sehe natürlich das Problem, dass wir überall sehr kurze Fristen haben. Nehmen wir meinetwegen die Lohnsteueranmeldung: die Frist beträgt einen Monat, die Umsatzsteuervoranmeldung: einen Monat. Vielleicht liegen im Einzelfall zwischen Tatbestandsverwirklichung und Steueranmeldung nur wenige Tage. Klar ist, dass die Finanzverwaltung das nicht schaffen kann. Aber man könnte sich überlegen, eine kurze Frist einzuführen. Das wäre dann keine Sechsmonatsfrist. Andere Länder kommen mit 90 Tagen oder gar nur 60 Tagen hin. Da sind die sechs Monate schon sehr lang. Bei den Steuerabzügen und in den Dienst genommenen Dritten müsste die Frist wirklich deutlich kürzer sein, sodass der Steuerpflichtige schnell weiß, woran er ist. Und wenn er keine Antwort bekommt, muss er das machen dürfen, was er nach pflichtgemäßem Ermessen für richtig hält, ohne dafür in Haftung genommen zu werden. Schließlich wird er für den Staat in den Dienst genommen und da muss der Staat ihm auch sagen, was er zu tun hat.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Frau Horb, wäre nicht genau das ein Argument für Ihren Punkt von vorhin für eine leitsatzartige anonyme Veröffentlichung, wenn es besonders schnell gehen muss und Massenfälle betroffen sind? Herr Prof. Seer hat eine Reihe von Ideen und Vorschlägen gemacht.

Meine nächste Frage geht an Herrn Dr. Schwab und betrifft die Steuerarten, in denen das Bedürfnis nach Rechtssicherheit ex ante besonders groß ist. Wir haben überwiegend über die direkten Steuern gesprochen, aber erwähnt worden sind auch die Umsatzsteuer und die Versicherungssteuer. Können Sie aus Beratersicht sagen, wo der Schuh am meisten drückt?

## **Dr. Hartmut Schwab**

Aus Beratersicht kann man sagen, dass die Umsatzsteuer eine der wichtigsten oder sogar die wichtigste Steuer ist, weil sie am haftungsintensivsten ist. In der Steuerberatungspraxis besteht insoweit das Problem der Massenfälle. Das heißt, wenn ich einmal falsch entscheide, dann habe ich viele Fälle falsch entschieden und damit kumuliert sich die Haftungssumme. Da wäre es natürlich wichtig, schnell und rechtssicher eine verbindliche Auskunft zu bekommen. In manchen Bereichen beantragen wir zu verschiedenen Fragen verbindliche Auskünfte. Ich mache in meiner eigenen Kanzlei nicht primär Umsatzsteuer, sodass mir jetzt ad hoc kein Fall einfällt. Ich weiß aber, dass die Zeitdauer das Problem ist. Die Fälle laufen und laufen und wenn die verbindliche Auskunft in die andere Richtung geht, muss man mit dem Mandanten rückwärts gehen. Das ist insbesondere dann unbefriedigend, wenn man Mandanten hat, die das dann über Österreich abwickeln, weil sie Auskünfte dort relativ schnell bekommen. Dann ist die Rechtssicherheit einfach da. Zur Versicherungssteuer kann ich schlecht etwas sagen, da habe ich keine Mandanten. Aber ein wichtiger Fall ist z. B. § 50 a EStG, weil man hin und wieder doch eine Rechnung von ausländischen EDV-Dienstleistern bekommt und dann gilt die Abzugsverpflichtung. Das ist aber oft nicht klar. Man kann sich natürlich mit dem Finanzamt telefonisch kurzschließen und bekommt dann auch eine Auskunft. Die ist dann zwar nicht verbindlich, aber eine Auskunft hat man in der Regel schon.

## **Prof. Ekkehart Reimer**

Die Abzugsteuern nach § 50a EStG, speziell in der Variante Nr. 2 für Lizenzgebühren, scheinen ja im Moment einer der Schwerpunkte in Betriebsprüfungen zu sein. Hier stellt sich immer die Frage, ob materiell-rechtlich eine Lizenzgebühr vorliegt. Dazu genügt es nicht, dass man ein Produkt von der Stange kauft. Erforderlich ist vielmehr, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Immaterialgüterrechte oder das Recht zur Nutzung von Immaterialgüterrechten erwirbt. Das bringt viele Rechtsunsicherheiten mit sich, die oft bereits im Zivilrecht angelegt sind. Herr Dr. Neumann, können Sie etwas zur Stärkung der Rechtssicherheit im Bereich des § 50a EStG sagen?

**Dr. Steffen Neumann**

Wir wollen hier kein Seminar zu § 50 a EStG betreiben. Es geht um die verbindliche Auskunft. Es ist gar keine Frage, dass wir bei schon verwirklichten Sachverhalten keine Auskunft geben müssen. Da ist ja auch nichts mehr zu disponieren. Aber es geht ja hier auch darum, wie wir mit Fällen umgehen, die in der Gestaltungsphase – beziehungsweise in der Planungsphase – sind. Diese sind zwar per se eilbedürftig, sodass ad hoc entschieden werden muss, weil die Zeit wegläuft. Allerdings muss man diese Fälle genauso behandeln wie die anderen Fälle auch. Da sehe ich keine prinzipiellen Unterschiede.

**Prof. Roman Seer**

Da ist aber die Planungsphase verdammt kurz. Ich bin dann also unter Umständen in der Situation, dieses Liefergeschäft jetzt durchzuführen oder nicht. Ich kann natürlich sagen, das Geschäft wird gar nicht getätigt, weil die Finanzverwaltung mir keine Auskunft gibt und ich nicht das volle Risiko tragen möchte. Dabei geht es gar nicht um eigenes Einkommen, das erwirtschaftet wird. Es geht schlichtweg nur um die Teilnahme am Rechtsverkehr. In dieser Situation soll der Dritte das volle Risiko tragen und die Finanzverwaltung sagt: „Du hättest eben warten müssen! Du hättest einen Antrag nach § 89 AO stellen können. Dann hättest Du halt eine längere Planungsphase gebraucht, aber jetzt hast Du das Geschäft durchgeführt und kein Dispositionsinteresse mehr!“ Das überzeugt mich nicht.

**Dr. Steffen Neumann**

Allerdings ist es bei der verbindlichen Auskunft so, dass der Dritte sein Risiko selber steuern kann. Er hat möglicherweise das Pech, sich ein Geschäft durch die Lappen gehen zu lassen, wenn er nicht hinreichend früh disponiert. Aber er kann immer noch disponieren und immer noch entscheiden, ob er etwas macht oder nicht macht. Und wenn ihm die Finanzverwaltung keine oder zu spät eine verbindliche Auskunft erteilt, dann muss er das Geschäft nicht vornehmen. Führt er das Geschäft gleichwohl durch, dann hat er den Sachverhalt verwirklicht. Dann sind wir nicht mehr bei der verbindlichen Auskunft, dann sind wir im Rahmen der Veranlagungen und der Haftungsfragen.

**Prof. Ekkehart Reimer**

Mit den meisten ausländischen Staaten gibt es Regelungen über die Lizenzgebühren, die eine ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Leistenden – also im Ausland und nicht in Deutschland – vorsehen, sodass man vielfach ein sinnentleertes Compliance-Problem mit § 50a EStG hat.

**Dr. Steffen Neumann**

Da haben Sie vollkommen Recht. Bei den meisten Abzugsfällen kann sich der Abzugsverpflichtete natürlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen entscheiden. Das ist zwar ärgerlich, aber zunächst einmal nur ein Liquiditäts- oder Zinsproblem, weil in der Veranlagung der Steuerpflichtige alles wieder korrigieren kann.

**Prof. Ekkehart Reimer**

Mich interessiert jetzt die Frage: Was würde uns die Einführung eines Vorbescheids nach dem Vorbild des Baurechts bringen? Ich habe das Referat von Herrn Prof. Seer so verstanden, dass der Vorbescheid vor allem deshalb relevant ist, weil er auch den Steuerpflichtigen bindet. Ist das wirklich ein Vorteil?

**Prof. Roman Seer**

Ich habe das nur als Alternative vorgestellt. Ich habe nicht gesagt, dass wir das unbedingt brauchen, sondern dass es woanders die Situation gibt, dass beide gebunden sind. Ich halte die Unterscheidung zwischen verbindlicher Auskunft und tatsächlicher Verständigung für gekünstelt. Mit der tatsächlichen Verständigung ist regelmäßig auch eine rechtliche (zweiseitige) Verständigung verbunden. Es gibt Bereiche, die ineinander übergehen. Das heißt, man hat einen geprüften Sachverhalt, der dann in Zukunft wahrscheinlich noch einmal verwirklicht wird. Warum sollte man sich in einem Verfahren über eine rechtliche Beurteilung eines bereits geprüften Sachverhaltes nicht auch als Steuerpflichtiger für die Zukunft binden? So wie sich die Akteure in einer tatsächlichen Verständigung gegenseitig binden können. Ich sehe das zumindest als eine Option an. Angenommen, wir hätten ein Schema der Handlungsformen, dann könnte

ich mir folgende Skala vorstellen: von der verbindlichen Auskunft mit den Unterarten der Anrufungsauskünfte über die Zusage – Zusagevertrag – bis hin zur sogenannten tatsächlichen Verständigung als verbindliche Verständigung über Sachverhalte. Da wäre die tatsächliche Verständigung dann eine Unterart. Denn viel von dem, das in der tatsächlichen Verständigung enthalten ist, ist im Grunde rechtsanwendend und keine bloße Sachverhaltsfeststellung. Bei den Advance Pricing Agreements haben wir das auch. Die den Verrechnungspreis bestimmenden Faktoren werden nicht einfach nur einseitig, sondern nur unter der Voraussetzung des Anfechtungsausschlusses zugesagt.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

§ 204 AO gibt dem Steuerpflichtigen mehr als nur einen normalen Anspruch auf Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens wie bei § 89 Abs. 2 AO: Die verbindliche Zusage „soll“ erteilt werden. Dieser Quasi-Anspruch wird aber in der Praxis erstaunlich selten in Anspruch genommen, oder?

### **Prof. Roman Seer**

Was ich in dem Gesetzeswerk merkwürdig finde ist z. B., dass die Advance Pricing Agreements nirgendwo geregelt sind, sondern nur in einem Merkblatt, in einem BMF Schreiben und – über die Gebühren die auf APA's lasten – inzident in § 178a AO. Das heißt, wir haben überall nur Bruchstücke. Das sollte man offensiver angehen und zu einem in sich geschlossenen Ganzen ausarbeiten.

### **Dr. Hartmut Schwab**

Ich habe mir natürlich auch überlegt, warum es in der Praxis so wenig Zusagen nach einer Außenprüfung gibt. Ich muss ganz ehrlich sagen, wir haben das auch noch nie gemacht. Das ist der besonderen Situation der Außenprüfung geschuldet. Es ist ja so, dass man am Schluss eine Schlussbesprechung hat, ohne dass dann alles ganz klar und bis zum letzten Detail ausermittelt ist. Man setzt sich dann zusammen, verhandelt und gut ist es. Die eine Seite gibt, die andere Seite nimmt und man hat dann eigentlich gar keine Lust, das Ganze noch einmal aufzumachen und eine verbindliche Zusage für die Zukunft zu erwirken. Das will der



Prüfer nicht, das will der Berater nicht und das will der Mandant nicht. Und das ist letztendlich der Grund dafür, dass dieses Instrument in der Praxis zu wenig genutzt wird.

### **Prof. Roman Seer**

Und dann kommt der gleiche Berater, der das nicht gemacht hat, zu mir und bittet um ein Gutachten, dass der in der Betriebsprüfung erzielte Konsens auch für Folgebetriebsprüfungen gelte. Aber es gilt der Grundsatz der Abschnittbesteuerung. Der Berater hätte einen Antrag auf verbindliche Zusage stellen müssen. Wenn der BGH das entdeckt, ist das die nächste Haftungsbaustelle.

### **Dr. Hartmut Schwab**

Wenn der Sachverhalt wirklich vollständig bis ins letzte Detail ausermittelt ist, dann wäre das natürlich die richtige Konsequenz. Aber in der Betriebsprüfung ist das eben nicht die Regel.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Meine sehr verehrten Damen und Herren. Wer von Ihnen hat Anregungen, Wünsche, Beobachtungen? Wer sieht Defizite im Besteuerungsverfahren? Bitte schön!

### **Thomas Bartling**

Eine verbindliche Auskunft zur Erbschaftsteuer soll es derzeit nicht geben, weil das Bundesfinanzministerium alle Länder angewiesen hat, dazu keine Auskunft zu erteilen. Wie finden Sie das, Frau Horb?

### **Margaret Horb**

Ich kann mir nicht vorstellen, dass das möglich ist, beziehungsweise, dass sich die Länder daran halten.

**Prof. Ekkehart Reimer**

Das wäre rechtlich als Ermessensausfall zu werten.

**Prof. Uwe Schramm**

Frau Horb, Sie haben gesagt, die Unternehmen wollen keine Veröffentlichungen der Leitsätze. Müssen wir da nicht unterscheiden, ob es um Fälle geht, die die direkten Steuern betreffen, also die Einkommenssteuer oder die Körperschaftsteuer? Dort kommt es ja wirklich auf eine mögliche Steuerersparnis beim Einzelnen an, der eine geschickte Konstruktion hat. Auf der anderen Seite muss man aber sehen, was bei der Lohnsteueranrufungsauskunft, der Kapitalertragsteuer nach § 50a EStG oder – was mir ganz besonders am Herzen liegt – der Umsatzsteuer haftungsrechtlich passiert. Bei der Umsatzsteuer geht es ganz schnell. Da liegen elektronische Handlungen – Dienstleistungen – auf der ganzen Welt vor. Wenn dann noch jemand in die Lieferkette reinkommt, können Sie dem nicht sagen, er solle zwei Monate warten, weil erst einmal eine Auskunft erteilt werden muss. Das muss dann schneller gehen. Auch wenn es um Fragen der umsatzsteuerlichen Organschaft geht, gibt es derzeit keinen Bescheid. Das zeigt man an. Dann kann man mit der Finanzverwaltung telefonieren und dann wird gesagt, das sei eine umsatzsteuerliche Organschaft, das müsse man so machen. Das sind doch Dinge, die keine Betriebsgeheimnisse kundtun. Müsste man da vielleicht nicht noch trennen. Haben Sie insoweit Erfahrung, ob das in Österreich getrennt wird oder ob da alles quasi leuchtturmmäßig rausgegeben wird?

**Margaret Horb**

Die Frage ist, wo trennt man. Das ist schwierig. Daher sagen uns die Unternehmen: „Wir wollen nicht, dass es veröffentlicht wird.“ Bei der Umsatzsteuer gebe ich Ihnen Recht, da kann man nicht lange warten. Die Finanzämter sagen mir, sie hätten im Umsatzsteuerbereich keine Probleme, das lief ganz gut. Die Umsatzsteuer sei am seltensten von Anfragen hinsichtlich einer verbindlichen Auskunft betroffen. Meistens würden verbindliche Anfragen Körperschaften und Personengesellschaften betreffen. In den seltensten Fällen handelt es sich bei den verbindlichen Auskünften um einfache Fragen, oft geht es ganz klar um grenzwertige Optimierungsanfragen. Aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen sind

seine Fragen und Vorstellungen nachvollziehbar, aber bislang gab es wenige Beweggründe, sich hierüber Gedanken zu machen.

Als Gesetzgeber müssen wir uns fragen, was notwendig ist und was nicht. Des Weiteren müssen wir die Instrumente gesetzlich abbilden, die dem Steuerpflichtigen helfen. Insoweit ist – und da stimme ich Herrn Prof. Seer zu – die Kooperation wichtig. Wir müssen reagieren und in einer sich schnell verändernden Welt die Planungs- und Rechtssicherheit insgesamt stärken.

Denn die Welt und die Wirtschaft sind eben nicht mehr so wie vor 30 Jahren. Sicher, die Steuerverwaltung ist die Eingriffsverwaltung, aber es ist ein Zusammenspiel aller am Steuerverfahren Beteiligten, sei es Unternehmer, Steuerberater oder Steuerverwaltung. Alle, die am Tisch sitzen, wollen „steuergerecht“ behandelt werden. Wir wollen, dass jeder das entrichtet, was das Gesetz vorschreibt und nicht, dass sich einer die Rosinen rauspicks oder verschont wird. Da muss ich auch nicht nach Österreich schauen oder nach Irland. Ich möchte, dass das Steuerrecht, das hier gilt, auch durchgeführt und angewandt wird.

### **Dr. Steffen Neumann**

Ich verstehe Ihr Anliegen, schnell eine Antwort bekommen zu wollen. Aber bitte haben Sie Verständnis für die Finanzverwaltung, die im Prinzip ja gutwillig ist. Die Finanzverwaltung möchte Auskünfte geben, die richtig sind. Das ist für uns – wie für sie auch – nicht immer leicht zu entscheiden. Und die Tragweite, die daran hängt, ist auch für uns beträchtlich. Es geht um öffentliche Gelder. Dabei spielen natürlich auch Entscheidungsprozesse eine Rolle, gerade im Föderalismus. Unter Umständen muss dann noch das BMF gefragt werden, das dann auch noch einmal etwas Zeit braucht, um zu reagieren. Das ist dem geschuldet, dass wir nicht nur irgendeine Antwort geben wollen, sondern eine, die wir auch wirklich verantworten können und die richtig ist.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Ich möchte noch einmal kurz auf Österreich zurückkommen. Tatsächlich sind die EAS vor allem auf die direkten Steuern – und da wiederum stark auf die DBA – fokussiert. Übersetzt nach Deutschland betreffen sie in erster Linie Fragen, die primär das Bundeszentralamt für Steuern beantworten müsste, allenfalls in zweiter Linie die Landesfinanzverwaltungen.

**Dr. Harald Grürmann**

Herr Dr. Neumann, ich würde gerne noch einmal auf das zurückkommen, was Sie vorhin zu § 50a EStG gesagt haben. Sie meinten, das sei ein verwirklichter Sachverhalt, also gar kein Fall für eine verbindliche Auskunft. Ich denke, so wie Herr Prof. Seer das vorhin dargestellt hat, ist die Lage hier anders. Es geht ja darum, dass der Steuerpflichtige in Haftung oder sozusagen in Anspruch genommen werden soll, die Steuer für einen Dritten abzuführen, oder eben auch nicht. Das heißt, wir bewegen uns eher parallel zur Lohnsteueranrufungsauskunft als parallel zur normalen verbindlichen Auskunft. Bei der Lohnsteueranrufungsauskunft geht es gerade nicht darum, ob der Sachverhalt schon verwirklicht ist oder nicht. Im Gesetz steht, es sei zu klären, ob ein bestimmter Sachverhalt lohnsteuerpflichtig ist oder nicht. Richtig ist, dass in den § 50a EStG-Fällen, der Sachverhalt insoweit erfüllt ist, als die Leistung erbracht ist und eine Rechnung da ist, diese aber noch nicht bezahlt ist. Der Steuerpflichtige muss jetzt wissen, ob er diesen Betrag zu 100 % an seinen Vertragspartner überweisen kann oder ob der deutsche Fiskus Geld haben möchte. Da kommt es nicht darauf an, dass dieser Sachverhalt schon erfüllt ist, denn die Zahlung ist ja noch nicht erfolgt. Hier ist es zwingend notwendig, kurzfristig zu sagen, ob 100% bezahlt werden müssen oder nicht. Es ist völlig undenkbar, dass der Steuerpflichtige seinem Vertragspartner im Ausland sagt, er müsse erst beim deutschen Finanzamt fragen und es dauere möglicherweise ein halbes Jahr bis er wisse, ob er den Vertragspartner voll bezahlen kann oder nicht. Das kann nicht sein. Hier ist es eigentlich genauso wie bei der Lohnsteueranrufungsauskunft. Es soll dem Arbeitgeber die Haftungsverpflichtung genommen werden. Frau Horb, Sie haben richtigerweise gesagt, das binde im Grunde genommen das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers nicht. Hier geht es nur darum, diese Haftungsverpflichtung von diesem Schuldner dieses ausländischen Gläubigers zu nehmen. Das muss kurzfristig geschehen. Wenn dann eine falsche Entscheidung getroffen wird, muss man sehen, wie man diese im Verhältnis zu dem Ausländer wieder gerade zieht. Aber der Deutsche muss in überschaubarer Zeit eine Auskunft darüber bekommen, ob er etwas an den deutschen Fiskus zahlen muss.

**Dr. Steffen Neumann**

Man kann eine derartige Regelung schaffen; die könnte auch vertretbar sein. Aber ich als Mitglied der Verwaltung schaue ins Gesetz und finde eine solche Regelung nicht. Das ist mein Problem und deswegen

müssen wir so vorgehen, wie wir vorgehen. Das mag unbefriedigend sein, aber in Ihrem Falle hat der Steuerpflichtige schon Etliches in Gang gesetzt. Er hat die Geschäftsbeziehung schon aufgebaut, die Geschäfte abgeschlossen, da ist eine Menge passiert und nun kommt es zu der umsatzsteuerrechtlichen Frage. Das ist der klassische Fall, wenn ein Sachverhalt zum Teil schon verwirklicht worden ist. Das ist nicht ein Fall für die verbindliche Auskunft, es ist nicht § 89 der AO. Ich gestehe Ihnen vollkommen zu, man kann es anders regeln. Aber wir haben die Regelungen nicht.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Frau Horb, empfiehlt es sich, Anrufungsauskünfte auch für andere Abzugssteuern als die Lohnsteuer einzuführen?

### **Margaret Horb**

Ja, – wie ich vorhin schon gesagt habe – es muss gegebenenfalls neue Instrumente geben. Aber im Augenblick sind wir mit unserem System – das zeigt ja insgesamt auch unsere Wirtschaft – gut aufgehoben. Dass wir uns verbessern können, steht außer Frage. Deswegen sollten wir darüber nachdenken, welche Instrumente hier helfen könnten. Ich gebe Ihnen Recht, gerade im Umsatzsteuerbereich müssen wir schnell sein. Die Umsatzsteuer trägt zusammen mit der Lohnsteuer zum größten Steueraufkommen bei. Und einfacher ist das Umsatzsteuergesetz in den letzten 20 Jahren wahrlich nicht geworden. Wir haben die Umsatzsteuer Sonderprüfer und somit geeignete Stellen, um notwendige Instrumente zu implementieren. Oder wir müssen bestehende Instrumente optimieren.

Deshalb haben wir das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens auf den Weg gebracht. Aber wir müssen auch im Auge behalten, was mit dem Gesetz in der Praxis wird, wie die Verwaltung, der Steuerpflichtige, die steuerberatenden Berufe mit diesem Gesetz, bzw. dann mit der Verordnung oder dem BMF-Schreiben, zurechtkommen.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Speziell für den vorhin diskutierten Fall des § 50a EStG könnte man sich in Fällen, in denen der ausländische Zahlungsempfänger ohnehin nach

DBA im Ausland besteuert wird und nicht in Deutschland, Regelungen nach dem Vorbild von § 50g EStG vorstellen, wonach auf Antrag die Abzugspflicht von vorneherein entfällt, wenn der Abzugspflichtige seinem deutschen Leistungsempfänger nachweist, dass die Zahlung in einen DBA-Staat geht, dem nach DBA die ausschließliche Besteuerung gebührt?

### **Dr. Steffen Neumann**

Ich glaube, das geht weit über die verbindliche Auskunft hinaus. Das sind andere Instrumente, die wir brauchen. Das betrifft mehr das Instrument des Compliance zwischen Berater und Finanzverwaltung miteinander.

### **Dr. Carola Fischer**

Meine Frage geht in Richtung Akteneinsichtsrechte. Wir sehen ja, dass die Steuerpflichtigen und auch Dritte vom Gesetzgeber immer mehr Auskunfts- und Informationspflichten bekommen. Gerade in solchen Fällen, wo Dritte Informationen an die Finanzverwaltung weitergeben, da steht das dann schlank im Gesetz. In solchen Fällen muss aber daran gedacht werden, dass der Steuerpflichtige selbst auch erfahren muss, was die Dritten über ihn melden müssen. Ich denke jetzt konkret an das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz, zu dem der Referentenentwurf vorliegt. Hier geht es um Sachverhalte, die Drittstaaten betreffen. Aber wenn ein Dritter Meldung über Tatsachen, die einen Steuerpflichtigen betreffen, machen muss, dann muss der Steuerpflichtige dies auch erfahren, damit er weiß, was bei der Finanzverwaltung an Kenntnissen vorliegt und er gegebenenfalls Korrekturen anbringen kann. Das haben wir auch in anderen Bereichen, wo es Mitteilungspflichten gibt: Rentenmitteilungen, Krankenversicherungsmitteilungen. Der Steuerpflichtige muss wissen, was über ihn mitgeteilt wird, um darauf reagieren zu können. Das ist für mich auch ein Aspekt der informationellen Selbstbestimmung.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Das ist ein Vorschlag, der in die Richtung dessen geht, was wir dort, wo Behörden Informationen ans Finanzamt liefern, heute schon haben. Und Sie sagen, es muss sich auf Informationen, die das Finanzamt von Privaten über den Steuerpflichtigen bekommt, erstrecken. Herr Dr. Neumann, wollen Sie den Anfang machen?

## **Dr. Steffen Neumann**

Ich weiß auch, dass die Finanzverwaltung sich in den letzten Jahrzehnten mit einem Akteneinsichtsrecht immer sehr schwer tat, und Einsicht in eine Akte, in der man nur die eigene Steuererklärung wiederfindet, ist ja auch nicht so furchtbar aufschlussreich. Wir sprechen also über die Frage, wer der „Dritte“, der die Information in die Akte gebracht hat, ist und ob dessen Informationen valide sind. Ich halte es für sehr gut nachvollziehbar, jedem Steuerpflichtigen das Recht zuzugestehen, ihn betreffende Informationen zu erfahren. Ich habe es daher sehr begrüßt, dass der erste Referentenentwurf zum Modernisierungsgesetz zum Verfahrensrecht eine umfangreiche Regelung enthielt, wie ein derartiges Auskunftsrecht ausgekleidet sein soll, was also dem Steuerpflichtigen an Informationen präsentiert werden soll, wenn er es denn möchte. Leider ist diese Regelung mit Blick auf die Datenschutzgrundverordnung der EU wieder herausgestrichen worden. Deswegen sind wir in diesem Punkt leider nicht weiter.

## **Margaret Horb**

Sie haben das Stichwort „Datenschutzgrundverordnung“ genannt. Genau aus diesem Grund warten wir erst, was da kommt und machen die gesetzlichen Regelungen nicht vorher. Wir haben im Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens festgelegt, dass notwendig übermittelte Daten von Dritten auch richtig übermittelt werden müssen, ansonsten greifen Straf- und Bußgeldmaßnahmen.

Wir haben zum Beispiel auch das Instrument der vorausgefüllten Steuererklärung. Die Einspielung dieser Daten soll dem Steuerpflichtigen helfen und ihm die Erstellung seiner Steuererklärung erleichtern. Dem Steuerpflichtigen ist also bekannt, was „Dritte“, was „Datenlieferanten“ über ihn an die Steuerbehörden liefern.

Zu den Brennpunkten Akteneinsicht und Akteninhalt ist Folgendes anzumerken: In einer Steuerakte sind die Steuererklärungen der Steuerpflichtigen, die diese oder der Steuerberater für sie abgegeben haben, alle Seiten fein säuberlich durchnummeriert. Es befinden sich darin ggf. AfA-Tabellen, die Kopie des Behindertenausweises und die Vollmachtsklärung des Steuerberaters. Da ist bestimmt nichts Geheimes drin zu finden. Klar, die Daten, die Dritte mitteilen, sind in der Steuerakte enthalten.

Richtig, eine Akteneinsicht gibt es nur im gerichtlichen Verfahren. Aber bedenken wir, dass wir z. B. die Möglichkeit auf rechtliches Gehör gemäß § 91 AO haben und die Finanzbehörde kann nach ihrem Ermessen Akteneinsicht gewähren, wenn es sach- und verfahrensdienlich ist. Es wird auch schon einmal Akteneinsicht vor dem gerichtlichen Verfahren gewährt. Später im Klageverfahren vor Gericht hat derjenige ohnehin ein Recht auf Akteneinsicht. Also es gibt durchaus Spielraum, nicht erst § 78 FGO zu bemühen, sondern schon vorher im Einspruchsverfahren die Schärfe aus dem Fall herauszunehmen. Ich denke, das ist in den letzten Jahren auch ganz gut gelungen.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

In der Wissensgesellschaft verändert sich mit dem Informationshaushalt auch die Fülle dessen, was an Informationen Bestandteil der Steuerakte wird. Man denke nur an den internationalen Informationsaustausch und die vielen Kontrollmitteilungen, die in den letzten Jahren neu hinzugekommen sind. Hierher könnten ferner die individualisierten Aussteuerungshinweise aus dem Risikomanagementsystem gehören. Ich denke schon, dass Steuerakten inzwischen interessanter und bunter sind als vor 20 Jahren.

### **Dr. Hartmut Schwab**

Also ich möchte ein Beispiel erzählen, das mir jüngst in der eigenen Praxis wiederfahren ist, um zu erklären, warum wir tatsächlich eine Auskunftspflicht oder ein Einsichtsrecht brauchen: Ein Mandant von mir ist Arbeitnehmer und bekommt einen Brief von seiner Veranlagungsstelle. Er solle doch bitte seine ausländischen Kapitaleinkünfte vollständig erklären. Er sagte mir, er habe keine ausländischen Kapitaleinkünfte. Weil er immer nach England fahren würde, habe er lediglich ein Girokonto bei der englischen Bank, ohne Zinsen. Das benutze er als Urlaubskonto. Dann habe ich bei der Veranlagungsstelle nachgefragt, worum es hier eigentlich geht. Das dürfe man mir nicht sagen, habe ich zunächst zur Antwort bekommen. Letztendlich teilte man mir mit, dass aus England Einkünfte gemeldet worden seien, in einem Jahr umgerechnet in Höhe von 6.000 Euro und im anderen Jahr umgerechnet in Höhe von 9.000 Euro. Es hat sich dann herausgestellt, dass eine Verwechslung der Bank vorlag, die den Kontostand in die falsche Zeile eingetragen hatte. Es waren nicht Zinserträge, sondern der Girokontostand zum



Jahresende gemeldet worden. Das war ein riesiger Aufwand. Mit einem Akteneinsichtsrecht hätte man das schnell aufklären können.

### **Margaret Horb**

Ganz konkret dazu: Es sind die Meldungen, die über die ZIV, die Zin-sinfor-mationsverordnung, den Finanzbehörden übermittelt wurden und werden. Es ist allgemein bekannt, dass diese fehlerbehaftet sein können und dass man von Seiten des Finanzamtes mit Fingerspitzengefühl beim Steuerpflichtigen nachfragen muss. Durch die ZIV und ggf. andere Kontrollmitteilungen ist es in der Tat so, dass die Akten „bunter“ geworden sind.

Aber manchem Steuerpflichtigen ist es oftmals auch nicht bewusst, dass er – wie im geschilderten Fall – noch ein Konto hat bzw. hier Zinseinkünfte vorhanden sind. Wenn er auf der Steuererklärung sodann auch noch angekreuzt hat, dass er keine ausländischen Konten/Einkünfte besitzt, werden verständlicherweise Anfragen von Seiten der Finanzverwaltung aufgrund der ZIV-Unterlagen generiert. Und erst wenn die Finanzbehörde sozusagen darauf aufmerksam macht, fällt es dem Steuerpflichtigen wieder ein. Man ist schon manchmal sehr erstaunt, was da im Finanzamt ankommt. Und so mancher Kontoauszug aus der Schweiz landete durch Post und Zoll zuerst auf dem Schreibtisch beim Finanzamt, bevor er den Steuerpflichtigen zu Hause erreichte. Da kann dann auch schon mal die Fahndung vor der Haustür stehen. Dies ist jedoch „Allgemeinwissen“ und auch hier kommt es einfach wieder auf die Mitarbeit aller an.

Ich bin nicht generell gegen ein Akteneinsichtsrecht. Man muss aber auch berücksichtigen, dass es die Finanzverwaltung belastet, wenn jeder „schnell mal“ in seine Akte schauen möchte. Es muss zudem ein gewisser Schutz der Informationen „Dritter“ also der „Datenlieferer“ vorhanden sein. Zudem wissen viele Steuerpflichtige gar nicht, dass in ihrer Steuer-Akte nichts Besonderes enthalten ist, was sie nicht auch selber wissen, ihre Steuererklärungen und ggf. die Angaben von Dritten. Das kann man gar nicht oft genug kundtun.

### **Prof. Ekkehart Reimer**

Zum Schluss der Hinweis, dass jedenfalls in den Teilen des Steuerrechts, die europarechtlich vorgeprägt sind, die Europäische Grundrechtecharta

schon heute einen vollen Anspruch darauf gibt, dass jede(r) Einzelne erfährt, was der Staat über sie oder ihn gespeichert hat. Dieses Abwarten auf den Gesetzgeber ist also jedenfalls in den unionsrechtlich vorgeprägten Teilen – und dazu gehört natürlich auch der ganze Bereich der Amtshilferichtlinie einschließlich der Daten, die auf ihrer Basis ausgetauscht werden – nicht erforderlich.

Meine Damen und Herren, wir stehen am Ende eines sehr kurzweiligen Symposiums. Es hat mit vielen Gemeinsamkeiten hier auf dem Podium begonnen. Und es kam viel Zustimmung zu der Diagnose von Herrn Prof. Seer. Die zentrale These von Herrn Prof. Seer, die Herr Dr. Neumann jedenfalls tendenziell bestätigt hat, lautete: Da wo es am meisten schmerzt, geben wir am wenigsten Rechtssicherheit.

Wir sehen viel Nachdenklichkeit beim Gesetzgeber. An welchen Stellen gibt es Nachbesserungsbedarf? Was kann nur gesetzlich geregelt werden? Wo ist bei der Ermessensausübung auch heute schon mehr Raum für Rechtssicherheit? Und was ist mit der Wissensasymmetrie, wenn also der Steuerpflichtige argwöhnt, dass die Finanzbehörde über ihn mehr Dinge weiß, als ihm bekannt ist?

Wir haben einen großen Kreis an Fragen behandelt. Ich darf an erster Stelle unserem Referenten, Herrn Prof. Seer, für seinen großartig klaren Vortrag danken. Ich danke sehr herzlich Frau Horb, Herrn Dr. Neumann und Herrn Dr. Schwab, dass sie auf dieses Podium gekommen sind und sich der Diskussion gestellt haben. Und ich danke Ihnen allen für Ihre Fragen.



## IV. Anlagen

### Diskussionsteilnehmer

Dipl.-Kfm. Thomas Bartling, WP/StB/FBISTr/Rb  
Vizepräsident der Steuerberaterkammer Hamburg

Dr. Carola Fischer  
Bundessteuerberaterkammer, Berlin

Dipl.-Kfm. Dr. Harald Grümann, StB/vBP/Ldw. Buchst.,  
Stellv. Vorstandsvorsitzender des DWS-Instituts e. V., Mitglied des  
wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, Lüneburg

Margaret Horb MdB  
CDU/CSU-Bundestagsfraktion, Ordentliches Mitglied  
im Finanzausschuss, Berlin

MDg Dr. Steffen Neumann  
Steuerabteilungsleiter im Finanzministerium NRW, Düsseldorf

Prof. Dr. Ekkehart Reimer  
Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Mitglied des  
wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, Heidelberg

Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Uwe Schramm, StB  
Präsident der Steuerberaterkammer Stuttgart

Dipl.-Ök. Dr. Hartmut Schwab, StB  
Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer, Präsident der  
Steuerberaterkammer München, Mitglied des wissenschaftlichen  
Arbeitskreises „Steuerrecht“

Prof. Dr. Roman Seer, StB  
Ruhr-Universität Bochum, Vorstandsmitglied des DWS-Instituts e.V.,  
Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“



Herausgeber:



**Deutsches wissenschaftliches  
INSTITUT der Steuerberater e.V.**

**ISBN 978-3-933911-92-6**