



Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.

mit den §§ 29a ff,
32a ff AO n.F.



Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren

Wissenschaftlicher Arbeitskreis „Steuerrecht“

Federführend formuliert durch Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum

Berlin, November 2017

Titel: Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren

Herausgeber Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Telefon: 030 288856-6
Fax: 030 288856-70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH
www.druckcenter.de

ISBN 978-3-933911-97-1

1. Auflage 11/2017



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

Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren

unter besonderer Berücksichtigung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 und der EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016 mit nachfolgenden Änderungen der AO

Dr. Harald Grürmann
Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer
Prof. Dr. Ekkehart Reimer
Prof. Dr. Wolfram Scheffler
Dr. Hartmut Schwab
Prof. Dr. Roman Seer

Der Arbeitskreis „Steuerrecht“ des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater (DWS-Institut) hat die dauerhafte Steigerung von Mitwirkungspflichten für Steuerpflichtige und Steuerberater zum Anlass genommen, grundlegende Gedanken zu einem Informations- und Auskunftsrecht im Besteuerungsverfahren zu formulieren. Die Denkansätze widmen sich unter anderem der Frage, 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. Zudem erläutert die Broschüre die Bedeutung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung und der EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016 für das Besteuerungsverfahren und reflektiert dazu kritisch die noch kurz vor Ende der 18. Legislaturperiode durch Gesetz vom 17. Juli 2017 in die Abgabenordnung eingefügten Vorschriften (insb. der §§ 32a-32c AO n.F.).

Das DWS-Institut leistet mit seiner Arbeit einen wichtigen Beitrag zur Fortentwicklung des deutschen Steuerrechts. Es nutzt seine wissenschaftliche Freiheit, um unabhängig und grundlegend über aktuelle Reformvorhaben hinauszudenken. Die Stärke des wissenschaftlichen Arbeitskreises liegt in seiner Besetzung mit namhaften Wissenschaftlern und erfahrenen Praktikern. Die gemeinsam gegebenen Impulse genügen wissenschaftlichem Anspruch und sind in der Praxis gut umsetzbar.

Die Broschüre macht deutlich, dass die Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen ausgebaut und gesetzlich konkretisiert werden müssen, um mehr Rechts- und Planungssicherheit zu gewährleisten.

Besonderer Dank gilt dem Vorsitzenden des wissenschaftlichen Arbeitskreises, Prof. Dr. Roman Seer, für die federführende Begleitung dieses Projekts.

Wir hoffen, die Diskussion betreffend das Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren mit dieser Broschüre zu beleben und freuen uns auf Ihre Anregungen.

Dr. Raoul Riedlinger
Vorstandsvorsitzender des DWS-Instituts

Claudia Nölle
Geschäftsführerin des DWS-Instituts

Gliederung

A.	Einführung	7
B.	Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren	8
I.	Funktion der verbindlichen Auskunft	8
II.	Zuständigkeit für die verbindliche Auskunft	9
1.	Annexzuständigkeit zur Regelungsbefugnis über die Endentscheidung	9
2.	Vermeidung von Mehrfachzuständigkeiten durch § 89 Abs. 2 Satz 6 AO n.F.	10
3.	Innerbehördliche Zuständigkeit	11
III.	Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft	12
IV.	Entscheidungsfrist von sechs Monaten nach § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F.	14
V.	Prospektiver Vertrauensschutz durch begünstigenden Verwaltungsakt	15
VI.	Begründungserfordernis	16
VII.	Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 3 – 7 AO	17
1.	Rechtfertigung der Gebührenpflicht	17
2.	Überschießende Wertgebühr bei Nicht- und Negativauskünften	18
3.	Gebührenkumulation bei inhaltlich zusammenhängenden Anträgen (§ 89 Abs. 3 Satz 2 AO n.F.)	19
VIII.	Rechtsfolgen, Verhältnis zum nachfolgenden Steuerbescheid	21
IX.	Verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung nach §§ 204-207 AO	22
1.	Unterschiede zur verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO	22
2.	Zusammenhang zwischen verbindlicher Zusage und sogenannter tatsächlicher Verständigung	23
C.	Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren	24
I.	Kompensation der entschädigungslosen Indienstrafe für Zwecke des Staates	24
II.	Inhalt und Bindung einer Lohnsteueranrufungsauskunft	25
III.	Fehlende Entscheidungsfrist und das Gebot der Indienstrafesicherheit	25
IV.	Erweiterung der Anrufungsauskunft auf andere Steuerentrichtungspflichtige	26
V.	Ausweitung der Anrufungsauskunft auf die Anmeldung von indirekten Steuern	27
VI.	Unzulässigkeit von Gebühren bei bloß Steuerentrichtungspflichtigen	30
D.	Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte	31
I.	Rechtsschutz gegen die Verweigerung einer Auskunft (Nichtauskunft)	31
II.	Rechtsschutz gegen materiell abweichende Auskünfte (Negativauskünfte)	32

Gliederung

1.	Rechtsschutz bei verbindlicher Auskunft/Zusage (§§ 89 Abs. 2, 204 AO)	32
2.	Rechtsschutz bei Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG)	36
3.	De lege ferenda: Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft	37
4.	De lege ferenda: weitere Quellensteuer-Anrufungsauskünfte	37
III.	Postulat eines für alle Auskunftsformen gleichartigen Rechtsschutzes	37
IV.	Fazit	39
E.	Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren	40
I.	Rechtliches Gehör und Mitteilung der Unterlagen der Besteuerung	40
II.	Datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch	41
1.	Bisherige einfach-gesetzliche Grundlagen	41
2.	Aussagen des BVerfG vom 10. März 2008	42
3.	BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008	42
4.	EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016	44
5.	Begrenzung der Informations- und Auskunftsrechte durch §§ 32a-32c AO n. F.	45
III.	Akteneinsichtsrecht	48
F.	Zusammenfassung der Ergebnisse	51

A. Einführung

Auf dem letztjährigen DWS-Symposium stand am 28. November 2016 das Thema der „Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen – Stärkung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren“ im Fokus.¹ Das materielle Steuerrecht kann die Einnahmen des Staates und die gleichmäßige Belastung der Bürger nur im Verbund mit einem angemessenen Verfahrensrecht sichern. Das Verfahrensrecht ist im Kern ein *Informationsrecht*. Das Steuerinformationsrecht bildet in diesem Sinne die „zweite Hälfte“ des Steuerrechts. Es besteht seinerseits aus vielfältigen Eingriffsnormen, insbesondere Anzeige-, Anmeldungs-, Dokumentations- und Erklärungspflichten. Der Informationsfluss zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörden ist aber keine Einbahnstraße. Auch die Finanzbehörden haben Informationspflichten. Diese behördlichen Informationspflichten sind heterogen: Funktional dienen sie im Kern dem geordneten Vollzug des materiellen Steuerrechts und des (übrigen) Steuerverfahrensrechts; in Randbereichen gehen sie aber auch darüber hinaus – etwa, wenn der Steuerpflichtige auf datenschutzrechtlicher Grundlage Auskunft über die personenbezogenen Daten begehrt, die die Finanzbehörde über ihn gespeichert hat. Die vorliegende Studie knüpft an die auf dem genannten Symposium geführte Diskussion an. Sie bringt Licht in den großen Bereich des Steuerinformationsrechts, der die behördlichen Mitteilungen und Auskünfte regelt. Sie beschränkt sich nicht auf eine Darstellung des geltenden Rechts, sondern fragt gezielt nach dessen Stärken und Schwächen: Wo erleichtern die bestehenden Regelungen den Vollzug der Steuergesetze, wo greifen sie zu kurz? Zentraler Maßstab sind das Rechtsstaatsprinzip und die Grundrechte; ergänzend treten europarechtliche Vorgaben hinzu. Die Schrift verarbeitet dabei sowohl die EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016 (VO [EU] 2016/679) als auch die jüngste Implementierung datenschutzrechtlicher Vorschriften in die Abgabenordnung durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017.²

¹ Das Impulsreferat mit insgesamt 28 Thesen von *Seer* sowie die nachfolgende Podiums- und Plenardiskussion sind abgedruckt im Bd. 37 der DWS-Schriftenreihe, Berlin 2017.

² BGBl. I 2017, 2541.

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

I. Funktion der verbindlichen Auskunft

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 steuerliche 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 einer verbindlichen Auskunft.

Dieses Anliegen ist nicht nur legitim, sondern besitzt sogar eine grundrechtliche Dimension.³ Die von der Besteuerung tangierten Grundrechte der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und Eigentums-garantie (Art. 14 Abs. 1 GG) sichern die Handlungsfreiheit des sich erwerbswirtschaftlich betätigen-den Steuerpflichtigen auf vermögensrechtlichem Gebiet als Ausdruck seiner eigenverantwortlichen Lebensgestaltung.⁴ 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.⁵ Die freiheitsbeschränkende steuerliche Belastung ist für den betroffenen Marktteilnehmer nur erträglich, wenn die Steuer zu einer voraussehbaren Kalku-lationsgröße wird, das heißt, der Steuerpflichtige abzuschätzen vermag, wieviel er von seinem er-wirtschafteten 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 verheerende Folgen haben. Ein erwerbsorientierter Dispositionsschutz kompensiert deshalb in einem gewissen Maße die durch die Besteuerung ver-ursachte fühlbare Freiheitsbeschränkung.⁶ Diesem erwerbssichernden Dispositionsschutz dient die verbindliche Auskunft. Als *behördenseitige Selbstverpflichtung* kompensiert sie das steuerrechtliche Defizit an Genehmigungstatbeständen, indem sie dem Steuerpflichtigen bereits im Zeitpunkt der Vornahme steuerlich relevanter Dispositionen Gewissheit über die spätere Behördenentscheidung (z. B. über den Inhalt des späteren Steuerbescheides) verschafft.⁷

³ Seer, StbJb. 2012/13, 557 (558 f.).

⁴ Grundlegend P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL Bd. 39 (1981), 213 (236, 375 f.).

⁵ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 310; zum freiheitsgrundrechtlichen Zusammenhang s. auch Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 146 ff.

⁶ Seer (Fn. 5, 311).

⁷ Hey (Fn. 5), 695 f.

II. Zuständigkeit für die verbindliche Auskunft

1. Annexzuständigkeit zur Regelungsbefugnis über die Endentscheidung

Nach § 89 Abs. 2 AO ist das für die spätere Sachentscheidung sachlich und örtlich zuständige Finanzamt als untere Verwaltungsbehörde auch für die verbindliche Auskunft zuständig. Dies folgt aus dem *Annexcharakter* der verbindlichen Auskunft bzw. Zusage. Allgemein richtet sich die Zuständigkeit zur Erteilung einer Zusage nach der *Regelungsbefugnis über die Endentscheidung*.⁸ Die deutsche Regelung sieht im Unterschied zu bestimmten ausländischen sogenannte Ruling-Regelungen⁹ damit grundsätzlich keine Zentralzuständigkeit z. B. auf der Ebene von Landesfinanzministerien oder Oberfinanzdirektionen oder gar des Bundes vor.

Jedes einzelne örtliche Finanzamt ist 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.¹⁰ Sie besitzen kein Selbsteintrittsrecht, sondern können das zuständige (örtliche) Finanzamt nur verwaltungsintern anweisen, ob und wie die verbindliche Auskunft zu erteilen ist. Es bedarf keiner sonderlichen Phantasie, dass die Praxis zwischen den Finanzämtern und Bundesländern angesichts dieser *Zuständigkeitszersplitterung* höchst unterschiedlich ist. Oftmals sehen sich Finanzämter schlicht außerstande, über einen Antrag auf verbindliche Auskunft (trotz der Zahlung von Gebühren) zu entscheiden. In solchen Fällen fragen sie fachkompetentere Behörden (z. B. Groß-/Konzernbetriebsprüfungs-Finanzämter) oder die nächsthöhere Behörde (OFD/LfSt) an. Auch auf der Ebene von Mittelbehörden ist die Entscheidungsfreude indessen nicht selten eher gering ausgeprägt, sodass diese ihrerseits bei der obersten Landesfinanzbehörde (LMF) anfragen, wie entschieden werden soll. In schwierigen Fällen kann der in Art. 108 GG vorausgesetzte *föderale Verwaltungsaufbau* zu einem weitergehenden Abstimmungsbedarf zwischen den Bundesländern und dem Bund (s. Art. 108 Abs. 3 GG: Bundesauftragsverwaltung bei der ESt, KSt und USt) führen. Es können sich für den Antragsteller aus alledem erhebliche Wartezeiten ergeben, die seinem Dispositionsbedürfnis diametral widersprechen. Ökonomisch sinnvolle Transaktionen, Vermögensübertragungen, Umwandlungen und andere unternehmerische Gestaltungen werden dadurch gegebenenfalls zum Nachteil aller Beteiligten auf die „lange Bank geschoben“ oder trotz Antragstellung mit dem vollen steuerlichen Risiko für die Beteiligten belastet.

Diese Zuständigkeitszersplitterung und uneinheitliche Auskunftspraxis widerspricht dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG). Es besteht die Gefahr einer uneinheitlichen Auskunftspraxis sogar innerhalb desselben Bundeslandes. Deshalb erscheint es vorzugswürdig, die

⁸ Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 34 (Januar 2017).

⁹ Dazu *IFA-Kongress*, Eilat 1999; Advance Rulings, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 84b, 1999; Romano, Advance Tax Rulings and Principles of Law, Diss., 2002 (Rechtsvergleich zwischen EU-Staaten und den USA).

¹⁰ Seer, in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 89 AO Rz. 36 (Januar 2017).

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

Annexzuständigkeit des jeweiligen einzelnen örtlichen Finanzamts zugunsten von Landeszentralzuständigkeiten für verbindliche Auskünfte im Sinne des § 89 Abs. 2 AO aufzugeben. Insoweit könnte man den jeweiligen Bundesländern ihren eigenen Verwaltungserfahrungen entsprechend ein Ausgestaltungsspielraum zubilligen (Zentralisierung nach Regelungsbereichen bei einzelnen Finanzämtern, bei den OFD/LfSt oder FinMin/FinSen).

2. Vermeidung von Mehrfachzuständigkeiten durch § 89 Abs. 2 Satz 6 AO n.F.

Ein wesentliches Problem der Praxis bildet die *mögliche Mehrfachzuständigkeit* und damit verbundene *Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen* z. B. in Einbringungs-, Verschmelzungs-, Spaltungs- und Formwandelfällen. Der Hauptmangel besteht im Fehlen einer Zentralzuständigkeit. So kann etwa ein anderes Finanzamt für den Einbringenden zuständig sein als das Finanzamt für die aufnehmende Gesellschaft. Sind mehrere Finanzämter zuständig, sollen sie möglichst eine *Zuständigkeitsvereinbarung* im Sinne des § 27 AO treffen,¹¹ die allerdings das Einverständnis sowohl der zuständigen Finanzämter als auch der an dem Umwandlungsvorgang beteiligten Rechtssubjekte bedarf. Zur Vermeidung eines formellen Fehlers bei der Antragstellung wird in der Praxis die verbindliche Auskunft bei jedem möglicherweise zuständigen Finanzamt beantragt. Die Gefahr widersprüchlicher Auskünfte durch unterschiedliche Finanzämter liegt hier aber auf der Hand. Zudem entsteht doppelter Verwaltungsaufwand. Deshalb sollte die Zuständigkeit auf eine Finanzbehörde verlagert oder zumindest eine Abstimmungspflicht zwischen den zuständigen Finanzbehörden angeordnet werden.

Derartige Vereinheitlichungsbedürfnisse existieren nicht nur in Umwandlungsfällen, sondern etwa auch bei der Organschaft oder der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften. Deshalb hat Art. 1 Nr. 14 lit. a)bb) des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens die für die StAusKV geltende Ermächtigungsgrundlage im Sinne des Art. 80 GG (§ 89 Abs. 2 Satz 5 AO n.F. = § 89 Abs. 2 Satz 4 AO a.F.) um den folgenden weiteren Satz 6 ergänzt:

„In der Rechtsverordnung kann auch bestimmt werden, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist und welche Finanzbehörde in diesem Fall für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist.“

Der Gesetzgeber hat damit von einer *generellen Zentralzuständigkeit* für verbindliche Auskünfte weiterhin *abgesehen*¹² und lediglich das Spektrum für die Delegation von Gesetzgebungsbefugnissen auf die Exekutive noch einmal erweitert. Durch die Änderung der sogenannten Steuer-Auskunftsverordnung durch die Verordnung vom 12. Juli 2017¹³ hat die Bundesregierung in § 1 Abs. 3 StAusKV n. F. für Organschaftsfälle sowie für gesonderte und einheitliche Feststellungen eine einheitliche Zustän-

¹¹ So Anwendungserlass zur AO (AEO) v. 31.01.2014, BStBl. I 2014, 290 (359), Rz. 3.3.2.3.

¹² Damit unterscheidet sich die Bundesrepublik Deutschland von anderen Staaten, s. etwa IFA-Kongress, Eilat 1999, Advance Rulings, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 84b, 1999; Romano, Advance Tax Rulings and Principles of Law, Diss., 2002 (Rechtsvergleich zwischen EU-Staaten und den USA).

¹³ BGBl. I 2017, 2360 (2361) = BStBl. I 2017, 892 (893); dazu nun auch der geänderte Anwendungserlass zur AO v. 07.08.2017, BStBl. I 2017, 1257, Rz. 3.3.3.

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

digkeit geschaffen. Konsequenterweise muss der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft in diesen Fällen nach § 1 Abs. 2 StAusKv n. F. von den beteiligten Personen gemeinsam gestellt werden, denen gegenüber die erteilte Auskunft gem. § 2 Abs. 2 StAusKv n. F. auch einheitlich eine Selbstbindung der Verwaltung erzeugt.

Eine Zentralzuständigkeit sieht § 89 Abs. 2 AO außerdem für solche Fälle vor, in denen der Antragsteller bisher in Deutschland überhaupt nicht steuerlich geführt oder noch unklar ist, an welchem Ort die in ihrer steuerlichen Behandlung unklare Investition/Disposition vorgenommen werden soll. Da hier im Zeitpunkt der Antragstellung noch keine örtliche Zuständigkeit im Sinne der §§ 18-21 AO vorliegt, erklären § 89 Abs. 2 Sätze 1, 3 AO ausnahmsweise das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) als Bundesoberbehörde für den Bereich der sogenannten Gemeinschaftssteuern (Art. 106 Abs. 3 GG: Einkommen-, Körperschaft-, Umsatzsteuer) für sachlich und örtlich zuständig (*Ersatzzuständigkeit*).¹⁴ § 89 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz AO stellt dazu klar, dass das für die Endentscheidung später zuständige Finanzamt (untere Landesfinanzbehörde) an eine verbindliche Auskunft des BZSt gebunden ist.

Allerdings verbleibt insgesamt ein halbherziger Eindruck. Nach wie vor nicht durch eine Zentralzuständigkeit erfasst sind die praktisch bedeutsamen *Umwandlungsfälle*. Darüber hinaus wäre es sachgerecht, die Auskunftszuständigkeit bei mehreren miteinander inhaltlich zusammenhängenden Steuerarten zu konzentrieren.¹⁵ Beispielsweise geht es bei Umwandlungen nicht nur um die Anwendung des UmwStG, sondern auch um grunderwerbsteuerliche Fragen.

3. Innerbehördliche Zuständigkeit

§ 89 Abs. 2 Satz 2 AO sagt nichts darüber aus, welcher Amtsträger innerhalb des jeweiligen Finanzamts zur Erteilung verbindlicher Auskünfte befugt ist. Vor Einführung des § 89 Abs. 2 AO verlangte die ständige Rechtsprechung über die Zuständigkeit der Behörde hinaus, dass auch der erklärende Beamte nach seiner *Stellung in der Behörde* zur Erteilung der Zusage befugt ist.¹⁶ Dies sollte selbst dann gelten, wenn der Steuerpflichtige den Beamten für zuständig halten konnte, also gutgläubig war.¹⁷ Die „innerbehördliche Zuständigkeit“ betrifft in Wirklichkeit den Umfang der *Vertretungsmacht* der Finanzbeamten im Außenverhältnis zum Steuerpflichtigen. Nach § 79 Abs. 1 Nr. 4 AO wird eine Finanzbehörde in den Steuerverfahren nach außen hin durch ihren Leiter, dessen Vertreter (*Organwalter i.e.S.*) und Beauftragte (*Organwalter i.w.S.*) vertreten.¹⁸ Die Wahrnehmungszuständigkeit der Beauftragten ergibt sich aus verwaltungsinternen Organisationsvorschriften,¹⁹ dem jährlich aufzustellenden Geschäftsverteilungsplan und organisatorischen Einzelmaßnahmen der Organwalter i.e.S. Durch die

¹⁴ Seer, in Tipke/Kruse (Fn. 8) § 89 AO Rn. 38 (Januar 2017).

¹⁵ Brühl/Süß, DStR 2016, 2617 (2622).

¹⁶ BFH v. 04.08.1961 – VI 269/60 S, BStBl. III 1961, 562 (564); BFH v. 13.12.1989 – X R 208/87, BStBl. II 1990, 274 (276); BFH v. 26.09.1995 – VIII R 70/94, BStBl. II 1996, 464 (468); BFH v. 16.11.2005 – X R 3/04, BStBl. II 2006, 155 (158).

¹⁷ BFH v. 14.07.1992 – IX R 116/88, BFH/NV 1993, 99.

¹⁸ Kluth, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht, Bd. I, 13. Aufl., 2017, § 35 Rz. 12 ff.

¹⁹ Sog. Geschäftsordnung der Finanzämter [FAGO] v. 16.11.2010, BStBl. I 2010, 1315.

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

darin vollzogene Aufgabenzuweisung erlangt der Beauftragte für diesen Bereich zugleich die Vertretungsmacht, die sich in der *Verleihung des Zeichnungsrechts* dokumentiert.²⁰

Gegen die strikte Kopplung der *Zurechnung* einer verwaltungsrechtlichen Willenserklärung an die konkrete Ausgestaltung der innerbehördlichen Geschäftsverteilung und des Zeichnungsrechts spricht allerdings deren Intransparenz.²¹ Als Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips fordert das Gebot der Rechtssicherheit, dass die Voraussetzungen für die Zurechnung von außen objektiv feststellbar sind. Als potentiell schutzwürdig erweist sich – nicht anders als im Privatrechtsverkehr (s. § 179 BGB) – der Steuerpflichtige, der die interne Geschäftsverteilung nicht kennen muss und demgemäß auf das Bestehen der Vertretungsmacht des jeweils handelnden Amtswalters vertraut.²² Zu dessen Schutz und zur Gewährleistung von Rechtssicherheit ist die *organschaftliche Vertretungsmacht* deshalb von der konkreten Ausgestaltung der verwaltungsinternen Geschäftsverteilung zu abstrahieren und zu generalisieren. Hat der nach außen hin agierende Beamte innerhalb der Behördenhierarchie eine Position inne, die ihn bei abstrakter Betrachtung zum Handeln als Organwalter befähigt, so sind seine Willenserklärungen der Finanzbehörde ohne Rückgriff auf die konkrete interne Geschäftsverteilung zuzurechnen.²³ Spätestens seit der gesetzlichen Kodifizierung der verbindlichen Auskunft in § 89 Abs. 2 AO i.V. mit der StAusKv richtet sich die Zurechnung nach den für Verwaltungsakte geltenden Regeln. Seit dem 1. Juli 2002 hat die FAGO in Rz. 2.5 den *Sachbearbeitern* allgemein die Verantwortung für die Aufgabenerfüllung in ihrem Sachgebiet übertragen. Deshalb sind auch von Sachbearbeitern erteilte Zusagen wirksam.²⁴

III. Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO legt die Erteilung der beantragten verbindlichen Auskunft in das pflichtgemäße Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Es handelt sich um eine *Kopplungsvorschrift*, die das Rechtsfolgeermessen an einen unbestimmten Rechtsbegriff („besonderes steuerliches Interesse“) knüpft.²⁵ Das Gesetz setzt damit die bisherige Rechtslage fort, wonach keine Pflicht zur Erteilung von verbindlichen Auskünften bestand. Hat der Steuerpflichtige sein freiheitsgrundrechtlich fundiertes Dispositionsinteresse (= Zusageinteresse) durch einen ordnungsgemäßen Antrag dargetan und bestehen keine Anhaltspunkte, dass er die Gebühr im Sinne des § 89 Abs. 3 AO nicht zahlen wird, reduziert sich das finanzbehördliche Ermessen grundsätzlich auf null im Sinne eines *Rechtsanspruchs auf Erteilung einer Auskunft*.²⁶ Wenn der Anwendungserlass einen qualifiziert zu begründenden schriftlichen Antrag

²⁰ Dazu auch *Kluth*, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht, Bd. I, 13. Aufl., 2017, § 35 Rz. 12 ff.

²¹ Ebenfalls krit. *Dalichau*, Auskünfte und Zusagen in der Finanzverwaltung, 2003, 217 ff.

²² FG Sachsen-Anhalt v. 23.04.2008 – 2 K 214/02, n.v., Rz. 15, juris: Auskunft einer Verwaltungsangestellten des Finanzamts.

²³ *Seer* (Fn. 5) 330 f., 462.

²⁴ Oberste Landesfinanzbehörden statuieren aber nicht selten einzelne *Zeichnungsvorbehalte*, so etwa Bayern unter Hinweis auf Rz. 2.3, Abs. 2 Nr. 1 der FAGO zugunsten des Sachgebietsleiters, s. LfSt Bay. v. 05.03.2012 – S 0224.2.1-21/1 St42, AO Kartei Bayern § 89 AO Karte 1.

²⁵ *Birk*, NJW 2007, 1325 (1326); *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 236 (August 2016).

²⁶ Ebenso *Bruschke*, DSIZ 2007, 267 (268) ; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, 79 f.

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

fordert und bestimmte Ablehnungsgründe aufführt,²⁷ gibt er zu erkennen, dass in den von letzteren nicht erfassten Fällen auf einen ordnungsgemäßen Antrag hin *im Regelfall* die verbindliche Auskunft zu erteilen ist.²⁸ Zumindest besteht ein Auskunftsanspruch dann, wenn die Finanzbehörde keinen triftigen Grund für die Ablehnung der verbindlichen Auskunft zu nennen vermag.

Nach dem Anwendungserlass soll der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft generell abzulehnen sein, wenn die *Erzielung eines Steuervorteils* im Vordergrund steht. Als Beispiele nennt der Erlass – ebenso wie die vorhergehenden Auskunftserlasse – die Prüfung von Steuersparmodellen, die Feststellung der Grenzpunkte für einen Gestaltungsmissbrauch oder für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters.²⁹ Der Ausschlussstatbestand des im Vordergrund stehenden Steuervorteils muss jedoch eng verstanden werden. Zwar kann es nicht Aufgabe der Finanzbehörden sein, vorab steuerliches Grenzverhalten zu testieren und Steuersparmodelle zu prüfen. Das Ausnutzen von Steuervorteilen kann aber auch nicht einfach dem Missbrauch gleichgestellt werden.³⁰ Bei wirtschaftlichen Gestaltungen geht es immer auch um die steuerliche Vor-/Nachteilhaftigkeit der Alternativen. Deshalb ist der Antrag stets in seiner Gesamtheit zu würdigen und zu bewerten, wobei in die Beurteilung durchaus einfließen kann, ob der Antragsteller ein seit Jahren kooperativer Steuerpflichtiger ist oder sich bisher als unzuverlässig gezeigt hat.³¹

Darüber hinaus geht der Katalog zusageunfähiger Beispiele deutlich zu weit. Er klammert gerade das in der Praxis so bedeutsame *Ungewissheitspotential verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen* (Maßstab des „ordentlichen Geschäftsleiters“) vom Dispositionsschutz aus. In den genannten Fällen geht es nicht darum, „Steuersparmodelle“ auszuloten, sondern legitimerweise freiheitswahrende Planungssicherheit zu gewinnen. Dass diese Einschränkung zumindest nach neuem Recht unhaltbar geworden ist, zeigt insbesondere § 178a AO, der die Erteilung verbindlicher Auskünfte zu Verrechnungspreisgestaltungen im internationalen Konzernverbund (sogenanntes *Advance Pricing Agreement – APA*) als eine zulässige finanzbehördliche Leistung voraussetzt³² und sogar gebührenpflichtig macht.

Des Weiteren versagt der Anwendungserlass die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, wenn zu dem Rechtsproblem in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist.³³ Auch diese Einschränkungen überzeugen nicht. In den genannten Fällen besteht ein Zustand gesteigerter Rechtsunsicherheit, so dass der Steuerpflichtige sogar ein besonderes Zusageinteresse besitzt.³⁴ Das Finanzamt darf dem Antragsteller die bevorstehende Klärung der Rechtsfrage deshalb nur dann entgegenhalten, wenn es ihm zuzumuten ist,

²⁷ AEAO (Fn. 11), Rz. 3.4 u. 3.5.4.

²⁸ So bereits zum früheren Recht *Burchert*, INF 2004, 178 (179); *Seer*, in: Festschrift für Korn, 2005, 707 (713).

²⁹ AEAO (Fn. 11), Rz. 3.5.4, Satz 1.

³⁰ *Hey* (Fn. 5), 705.

³¹ *Burchert*, INF 2004, 178 (180 f.).

³² BMF v. 05.10.2006, BStBl. I 2006, 594.

³³ AEAO (Fn. 9) Rz. 3.5.4, Satz 2.

³⁴ *Hey* (Fn. 5), 703 f.

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

seine schutzwürdigen Dispositionen bis dahin aufzuschieben.³⁵ Lässt der „klärende“ Verwaltungserlass – wie etwa der Umwandlungssteuer-Erlass vom 11. November 2011³⁶ – nicht nur wenige Monate, sondern sogar Jahre auf sich warten, ist es evident ermessensfehlerhaft, verbindliche Auskünfte zu verweigern. Es bedarf mindestens eines bereits unter den Verbänden der steuerberatenden Berufe kursierenden Referentenentwurfs, um eine bevorstehende Klärung der Rechtsfrage durch Gesetz oder Verwaltungserlass reklamieren zu können.³⁷ Wird die verbindliche Auskunft mit diesem Argument durch die Finanzbehörde versagt, ist zudem auf eine Gebührenfestsetzung zu verzichten.

IV. Entscheidungsfrist von sechs Monaten nach § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F.

Obwohl die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig ist (dazu noch unter VII.), sagte das Gesetz bisher nicht, innerhalb welchen Zeitraums die zuständige Finanzbehörde zu entscheiden hat. Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Verfahrenspraxis und Zuständigkeitszersplitterung (siehe unter II. 1.) hat Art. 1 Nr. 14 lit a) aa) des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in § 89 Abs. 2 Satz 4 AO mit Wirkung vom 1. Januar 2017 folgende Regelung eingefügt:

„Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Finanzbehörde entschieden werden; kann die Finanzbehörde nicht innerhalb dieser Frist über den Antrag entscheiden, ist dies dem Antragsteller unter Angabe der Gründe mitzuteilen.“

Das Gesetz schweigt sich über die *Rechtsfolgen der Fristversäumnis* aus. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags stellt in seiner Begründung dazu aber Folgendes klar:

*„Mit der Neuregelung ist keine gesetzliche Regelungswirkung bei erfolglosem Fristablauf verbunden. Daher kann aus dem bloßen Verstreichen der Frist nicht abgeleitet werden, dass die Auskunft als im beantragten Sinn erteilt gilt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Finanzbehörde hinreichende Gründe für die nicht fristgerechte Auskunftserteilung mitgeteilt hat oder nicht.“*³⁸

Diese Rechtsfolgenlosigkeit entwertet die Frist in ihrem Kern und macht sie letztlich zu einem „Papiertiger“.³⁹ Bleibt sogar die Verletzung der finanzbehördlichen Begründungspflicht im Falle der Fristüberschreitung sanktionslos, handelt sich im Ergebnis nur um eine *symbolische Gesetzgebung*.

Die Sechsmontatsentscheidungsfrist darf von den Finanzbehörden nicht als versteckte Aufforderung (miss)verstanden werden, mit ihrer sachlichen Entscheidung über den Antrag sechs Monate warten zu dürfen. Vielmehr ist die Regelung des § 89 Abs. 2 AO im Gesamtkontext so zu verstehen, dass die Finanzbehörde über den (gebührenpflichtigen) Antrag *unverzüglich* (ohne schuldhaftes Zögern) zu ent-

³⁵ Seer, StbJb. 2012/13, 557 (568).

³⁶ BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

³⁷ Seer, FR 2017, 161 (164).

³⁸ BT-Drucks. 18/8434, 109.

³⁹ Dazu krit. Thiele, FR 2016, 947 (951); Brühl/Stüß, DStR 2016, 2617 (2621); Seer, Steuer&Studium 2016, 601 (604).

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

scheiden hat.⁴⁰ De lege ferenda sollte der Ablauf der Sechsmonatsfrist mit der konkreten Rechtsfolge verbunden werden, dass die beantragte Auskunft als erteilt gilt. Durch eine *Fiktion eines begünstigten Verwaltungsakts* (siehe nachfolgend unter V.) würde das Verwaltungsinteresse auch nicht in einem unvertretbaren Maße beeinträchtigt, weil die Finanzbehörde die fingierte verbindliche Auskunft nach § 2 Abs. 3 StAusKv für die Zukunft zumindest solange noch korrigieren bzw. aufheben könnte, als der Antragsteller nicht im Vertrauen auf die eingetretene Fiktion unwiderruflich disponiert hat.

V. Prospektiver Vertrauensschutz durch begünstigenden Verwaltungsakt

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO definiert den *Inhalt* einer verbindlichen Auskunft als verbindliche steuerliche 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.⁴¹ Im Unterschied zur sogenannten tatsächlichen Verständigung⁴² geht es bei der verbindlichen Auskunft nicht um die Klärung eines ungewissen Sachverhalts, sondern einer ungewissen Rechtslage, die für eine *zukünftige Disposition* des Antragstellers relevant ist. Zum Inhalt einer verbindlichen Auskunft gehört der fixe Sachverhalt, seine rechtliche Würdigung sowie die Angabe darüber, für welche Steuerart und (möglichst auch) für welchen Zeitraum die verbindliche Auskunft gelten soll.

§ 89 Abs. 2 AO schweigt sich dagegen über die Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft aus und verweist stattdessen in Satz 5 n. F. (= Satz 4 a. F.) 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 „regelungsaule“ 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 gehört vorzugswürdig in das Parlamentsgesetz. Von der Ermächtigung hat das BMF mit der sogenannten Steuerauskunftsverordnung – StAusKv vom 30. November 2007⁴³ 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. 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 *Verwaltungsakt* ist.⁴⁴

Söhn folgert sogar weitergehend aus der Formulierung des § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKv, dass die verbindliche Auskunft nicht nur die Finanzbehörde, sondern auch den Antragsteller binde.⁴⁵ Dies wider-

⁴⁰ *Seer*, FR 2017, 161 (168).

⁴¹ *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 8), § 89 AO Rz. 49 f. (Januar 2017).

⁴² Dazu *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 8), Vor § 118 AO Rz. 10 ff. (Oktober 2015).

⁴³ BGBl. I 2007, 2783.

⁴⁴ AEAO (Fn. 11), Rz. 3.5.5, Satz 1, bestätigt auch durch die aktuelle Fassung v. 07.08.2017, BStBl. I 2017, 1257 (1264).

⁴⁵ *Söhn*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Fn. 25), § 89 AO Rz. 246, 255 f. (August 2016).

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

spricht jedoch dem bisherigen Verständnis der verbindlichen Auskunft, die *ausschließlich begünstigenden* Charakter besitzt.⁴⁶ Deshalb lässt auch § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft sogar bereits kraft Gesetzes entfallen, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht. Dies entspricht der Rechtslage der verbindlichen Zusage gemäß § 206 Abs. 2 AO, die ebenfalls nur ausschließlich begünstigenden Charakter besitzt.⁴⁷ Es ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber diese Konzeption durch Einführung des § 89 Abs. 2 AO einschließlich der Verordnungsermächtigung etwas ändern wollte. Daher ist nach wie vor davon auszugehen, dass die Finanzbehörde durch eine verbindliche Auskunft nur sich selbst, nicht aber zugleich auch den Adressaten bindet (*Selbstbindung ohne Fremdbindung*).⁴⁸ Nach der von *Söhn* vertretenen Auffassung würde die verbindliche Auskunft weitergehend zu einem (aufschiebend bedingten) Vorbescheid. Zwar folgt der europäische Gesetzgeber in Art. 33 Abs. 2 UZK⁴⁹ dieser Konzeption mit Wirkung vom 1. Mai 2016 für die verbindliche Zolllarif- und Ursprungsauskunft. Solange die Vorbescheid-Konstruktion aber nicht vom nationalen Gesetzgeber in § 89 AO übernommen worden ist, bleibt die verbindliche Auskunft eine den Adressaten ausschließlich begünstigende Regelung. Sie gewährt diesem als ausschließlich begünstigenden Verwaltungsakt einen *aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch*.⁵⁰ Sie ist im Steuerrecht weder ein Vor- noch ein Grundlagen- oder „Teilsteuerbescheid“. Vielmehr kann der Adressat jederzeit eine von der Zusage abweichende Behandlung des Sachverhalts geltend machen.⁵¹ Er erhält in Gestalt der Zusage *eine Art Option*, die er nutzen kann, an die er aber nicht gebunden ist.⁵²

VI. Begründungserfordernis

Folgt die Finanzbehörde dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, bedarf es einer speziellen Begründung nach § 121 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht. Etwas anderes gilt aber gemäß § 121 Abs. 1 AO, wenn die Finanzbehörde den Antrag aus formellen Gründen ablehnt (sogenannte *Nichtauskunft*) oder in der Sache zu einer abweichenden Beurteilung (sogenannte *Negativauskunft*) gelangt. Als Adressat eines Ablehnungs-Verwaltungsakts muss der Antragsteller einschätzen können, ob er weitergehenden Rechtsschutz sucht (dazu unter D.). Daher ist die finanzbehördliche Entscheidung zu begründen, soweit dies zum Verständnis der Ablehnung erforderlich ist.

⁴⁶ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, Rz. 69; s.a. BFH v. 30.04.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996 (998).

⁴⁷ *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 206 AO Rz. 18 (Mai 2011).

⁴⁸ Siehe näher *Seer* (Fn. 5), 61 f.; *Hey* (Fn. 5), 718.

⁴⁹ VO (EU) Nr. 952/13 v. 09.10.2013 (Unionszollkodex), ABl. EU 2013 Nr. L 269/1, berichtigt durch VO (EU) v. 29.10.2013, ABl. EU 2013 Nr. L 287/90.

⁵⁰ So *Horst* (Fn. 26), 110 f.; zweifelnd aber *Roser*, in Beermann/Gosch, AO, § 89 Rz. 58 (September 2016).

⁵¹ So bereits klar *Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, 1991, 63.

⁵² *Seer* (Fn. 5), 62; ebenso *Horst* (Fn. 26), 110 ff.

VII. Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 3 – 7 AO

1. Rechtfertigung der Gebührenpflicht

§ 89 Abs. 3-7 AO ordnen seit ca. zehn Jahren eine Gebührenpflicht für die Erteilung der verbindlichen Auskunft an.⁵³ Die Bundesländer befürchteten, angesichts der Kompliziertheit des geltenden Steuerrechts von einer Welle von Anträgen überschwemmt zu werden. Um die Spreu vom Weizen ernsthafter Anträge zu trennen und zugleich einen finanziellen Ausgleich für den zusätzlichen Verwaltungsaufwand zu erhalten, hielten sie die Einführung der Gebührenpflicht für sachgerecht.⁵⁴ Die Gebühr besitzt eine doppelte Rechtfertigung und ist grundsätzlich verfassungskonform.⁵⁵ Zum einen erbringt die Finanzbehörde mit der verbindlichen Auskunft in einem eigenständigen Verwaltungsverfahren (dem Auskunftsverfahren i.S. des § 89 Abs. 2 AO) eine besondere Dienstleistung, dessen zusätzlicher Aufwand die Gebühr abgelten soll (*Kostenausgleichsfunktion*). Zum anderen soll die Gebühr den dem Steuerpflichtigen aus der erteilten verbindlichen Auskunft erwachsenden Vorteil abschöpfen (*Vorteilsausgleichsfunktion*). Die letztgenannte Funktion wird zwar in den Gesetzesmaterialien nicht ausdrücklich genannt,⁵⁶ durch die Bezugnahme des § 89 Abs. 4 und 5 AO auf den Wert, den die verbindliche Auskunft für den Steuerpflichtigen besitzt, wird diese Intention aber im Gesetz hinreichend deutlich. In den steuerlichen Massenverfahren steht dem Gesetzgeber für die Bemessung der Gebühr schließlich ein gewisser Typisierungsspielraum zu,⁵⁷ den er durch den *Wertmaßstab* und dem subsidiär anwendbaren *Zeitmaßstab* im Grundsatz auf vertretbare Weise ausgeschöpft hat.

Eine Gebührenpflicht mag angesichts der nicht selten chaotisch anmutenden Steuergesetzgebung befremden. Selbst wenn aber das deutsche Steuerrecht auf seine systemtragenden Prinzipien zurückgeführt bzw. weiterentwickelt und zugleich deutlich vereinfacht werden würde, bliebe es in der Lebenswirklichkeit einer globalen Wirtschaftswelt naturgemäß komplex. Auch ein idealer, frei von Partikularinteressen handelnder, rein gemeinwohlorientierter Gesetzgeber wäre außerstande, ein Steuergesetz so abzufassen, dass aus ihm die geschuldete Steuer zweifelsfrei abgelesen und berechnet werden könnte.⁵⁸ Für den jeweiligen komplexen Einzelfall bleiben zwangsläufig Rechtsunsicherheiten, die zur Wahrung der Planungssicherheit des Steuerpflichtigen vor Durchführung seiner Disposition ex ante klärungsbedürftig sind. In dieser Situation bietet die verbindliche Auskunft dem Normanwender eine Kombination aus

⁵³ Auf Initiative des Bundesrats durch das Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006 BGBl. I 2878 (2902) mit Wirkung v. 19.12.2006 nachgeschoben und durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 01.11.2011, BGBl. I 2131 (2139) neu gefasst und ergänzt worden.

⁵⁴ Stellungnahme des Bundesrats, BT-Drucks. 16/3036, 15, zu § 89 Abs. 3.

⁵⁵ BFH v. 30.03.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 Rz. 6 ff.; BFH v. 22.04.2015 – IV R 13/12, BStBl. II 2015, 989; BFH v. 09.03.2016 – I R 66/14, BStBl. II 2016, 706 Rz. 8.

⁵⁶ *Werder/Dannecker*, BB 2011, 1447.

⁵⁷ *Gebühren-Rspr.* des BVerfG v. 06.02.1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217 (226 f.); BVerfG v. 11.10.1988 – 1 BvR 777/85 u.a., BVerfGE 79, 1 (27 f.); BVerfG v. 07.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (344); BVerfG v. 10.03.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (345); v. 19.03.2003 – 2 BvL 9/98 u.a., BVerfGE 108, 1 (18).

⁵⁸ So auch BFH v. 30.03.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 Rz. 15 ff.; *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749 (752); *Birk*, in: *Festschrift für Pöllath*, 2008, 161 (169).

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

Dispositionsfreiheit und sicherheit, indem sie Gestaltungen durch einen aufschiebend bedingten Erfüllungsanspruch absichert (siehe oben V.) und damit Prozessrisiken verringert.⁵⁹ Der Steuerpflichtige erhält durch die für ihn allein vorteilhafte *vorweggenommene Zukunftsbindung (Selbstbindung) der Finanzbehörde* nach Art einer Option einen *individuell zurechenbaren Vorteil* im Sinne von Steuerplanungssicherheit, der entgeltfähig ist. Angesichts der Selbstbindung der Finanzverwaltung ist eine über das normale Veranlagungsverfahren hinausgehende Prüfungsintensität in einem speziellen Verwaltungsverfahren erforderlich. Zudem ist die spätere Verwirklichung des zu prüfenden Sachverhalts ungewiss; selbst im Falle seiner Realisierung ist eine Prüfung der Sachverhaltsidentität erforderlich.

Im internationalen Vergleich handelt es sich dabei um eine in nicht wenigen Ländern übliche Vorgehensweise im Rahmen staatlicher „Ruling-Programme“.⁶⁰ Eine Kostenfreiheit der Gebührenpflicht folgt auch nicht aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG.⁶¹ Grundrechtsschutz und Rechtsstaatsprinzip gebieten lediglich, solchen Beratungs- und Betreuungspflichten unentgeltlich nachzukommen, die sich auf die eigentliche Durchführung des Besteuerungsverfahrens beziehen (s. § 89 Abs. 1 AO: Hinweise auf Verfahrensrechte und Anregung sachdienlicher Anträge). Verfassungsrechtliche Bedenken können daher nicht gegenüber der Grundentscheidung zugunsten einer Gebührenpflicht als solcher, sondern nur im Hinblick auf ihre konkrete Ausgestaltung geltend gemacht werden.

2. Überschießende Wertgebühr bei Nicht- und Negativauskünften

§ 89 Abs. 5 Satz 1 AO verweist auf § 34 GKG und macht so die Gerichtstätigkeit zum Vergleichsmaßstab für die Verwaltungstätigkeit. Dies ist im Ausgangspunkt zumindest vertretbar, weil durch die Vorabklärung potenziell ein Rechtsstreit vermieden wird.⁶² In der frühzeitigen Verfahrensteilnahme des Antragstellers verwirklicht sich gewissermaßen sein *antizipierter Rechtsschutz*.⁶³ Der eine Gebühr rechtfertigende Verwaltungsmehraufwand bleibt zwar hinter einem vollständig kostenpflichtigen Gerichtsverfahren deutlich zurück. Dieses *Abstandsgebot* hält § 89 Abs. 5 Satz 1 AO ein, indem er die Kosten auf eine Gebühr beschränkt, während im FG-Prozess nach § 3 Abs. 2 GKG i.V.m. Anl. 1, Nr. 6110, vier Gebühren anfallen. Selbst wenn es durch beiderseitige Erledigungserklärung oder Rücknahme nicht zum Urteil kommt, bleiben im FG-Prozess immer noch mindestens zwei Gebühren. Erteilt die zuständige Finanzbehörde die beantragte verbindliche Auskunft und erhält der Antragsteller den dispositionsschützenden Erfüllungsanspruch, ist neben der Kostenausgleichs- die Vorteilsabschöpfungsfunktion zu beachten. Für eine *Erteilungsgebühr* darf der Gesetzgeber daher eine wertbezogene Bemessungsgrundlage, die der antizipierten Rechtsschutzfunktion der verbindlichen Auskunft folgt, wählen.⁶⁴

⁵⁹ Horst (Fn. 26), 170.

⁶⁰ So in USA, Kanada, Neuseeland, Dänemark, Schweden, Finnland; s. IFA Kongress (Fn. 7), passim; Romano (Fn. 9), 277 ff., 387 ff.

⁶¹ So aber behauptet von Simon, DStR 2007, 557 (563); Stark, DB 2007, 2333 (2335 ff.); Hans, DSz 2007, 421 (423); ähnlich aus den Grundrechten argumentierend Werder/Dannecker, BB 2011, 1447.

⁶² Siehe auch Birk, in: FS Pöllath, 2008, 161 (171).

⁶³ Seer, FR 2017, 161 (166).

⁶⁴ Siehe auch Horst (Fn. 26), 169 f.

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

Anders verhält es sich aber bei einer *Ablehnung des Antrages*. Nach § 89 Abs. 3 Satz 3 AO führt nicht erst der Erfolg der Zusage, sondern schon die *Bearbeitung* des entsprechenden Antrags und damit der (erhöhte) Arbeitsaufwand der Verwaltung zur Gebührenpflicht. § 89 Abs. 3 AO sieht eine Gebührenpflicht selbst dann vor, wenn die Zusage materiell verweigert oder der Antrag aus anderen Gründen zurückgewiesen wird. In seinem Urteil vom 6. Juli 2011 hegt das Hessische Finanzgericht daher auch keinerlei Bedenken daran, dass auch die *Bearbeitungsgebühr* bei einem abgelehnten Antrag am Gegenstandswert bemessen wird.⁶⁵ Dem ist jedoch nicht zu folgen. Bei einer schlichten Bearbeitungsgebühr greift der Vorteilsausgleichsgedanke nicht. Vielmehr lässt sich eine Gebühr *nur zum Zweck des Verwaltungskostenausgleichs* rechtfertigen.⁶⁶ In den bloßen Bearbeitungsfällen verletzt es das für das Gebührenrecht systemtragende Äquivalenzprinzip und zugleich das grundrechtsschützende Übermaßverbot, wenn die Finanzbehörde eine Wertgebühr festsetzt, die über den bloßen Verwaltungsaufwand hinausgeht. Das Hessische Finanzgericht meint, dass es zur Vermeidung der Wertgebühr ausreichend sei, wenn die Finanzbehörde vor ihrer Entscheidung dem Antragsteller die Gelegenheit gebe, den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft zurückzunehmen. Dieses Argument greift allerdings zu kurz, weil es das Risiko einer Ablehnung, gegen die sich der Antragsteller durch Einspruch und Klage legitimerweise wehren darf (siehe unten D.), in Gestalt erhöhter Kosten dem Antragsteller aufbürdet. Auch nach Bekanntgabe der Ablehnungsentscheidung ergibt sich keine Rechtfertigung für einen Vorteilsausgleich, sodass in allen Fällen abgelehnter Auskunftsanträge die Gebühr auf den bloßen Kostenersatz zu begrenzen ist. Dies kann de lege lata im Wege einer Billigkeitsentscheidung nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO geschehen.

Die Begrenzung auf einen bloßen Verwaltungskostenausgleich ist nicht nur in den Fällen der *Nichtauskunft*, sondern auch bei *Negativauskünften* vorzunehmen.⁶⁷ Eine Negativauskunft vermag den Antragsteller allenfalls vor einer falschen Disposition zu schützen, gibt ihm aber keinen sicheren Hinweis für eine positive Disposition. Durch eine Negativauskunft erhält der Adressat lediglich die Gewissheit, dass die von ihm beabsichtigte Gestaltung nach Auffassung der Finanzbehörde nicht das gewünschte steuerliche Ergebnis nach sich zieht. Er erhält keinerlei Planungssicherheit darüber, ob und wenn ja, welche Maßnahme stattdessen zum Ziel führt. Deshalb kann der Vorteilsausgleichsgedanke hier keine volle Wertgebühr tragen, sodass auch in diesen Fällen nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO eine Reduzierung der Wertgebühr angezeit ist.

3. Gebührenkumulation bei inhaltlich zusammenhängenden Anträgen (§ 89 Abs. 3 Satz 2 AO n.F.)

Auch wenn die Erteilungsgebühr grundsätzlich an den Wertmaßstab des GKG anknüpfen darf, kann die gebührenpflichtige Leistung im Einzelfall in einem *groben Missverhältnis* zur vereinnahmten Ge-

⁶⁵ Hessisches FG v. 06.07.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938 m. Anm. Korte.

⁶⁶ Überzeugend Horst (Fn. 26), 169, Wienbracke, NVwZ 2007, 749 (754).

⁶⁷ Siehe Rätke in Klein, AO-Kommentar, 13. Aufl., 2016, § 89 Rz. 75; Roser in Beermann/Gosch (Fn. 50), § 89 AO Rz. 94.3 (September 2016); angedeutet auch vom BFH v. 05.02.2014 – 1 R 34/12, BFH/NV 2014, 1014 – Rz. 18.

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

bühr stehen, sodass die Grenze zu einer verfassungswidrigen Sonder-Steuer überschritten ist.⁶⁸ Dazu gehören etwa Fälle, die mehrere Steuerarten oder mehrere Auskunftsverfahren (z. B. im Falle der Umstrukturierung von Unternehmen) betreffen, obwohl für alle Verfahren dieselbe Rechtsfrage zu klären ist. Der Gefahr einer *Gebührenkumulation* kann durch einen *Teilerlass* nach § 89 Abs. 7 Satz 1 AO begegnet werden. Dem ist der BFH in seiner Entscheidung zur Auskunftgebühren bei doppelter Antragstellung in einem Organschaftsfall zu der sowohl für den Organträger als auch für die Organgesellschaft gleichermaßen relevanten Frage über die Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrages nicht gefolgt und hat die Möglichkeit eines (Teil-)Erlasses mit keinem Wort erwähnt.⁶⁹ Im Urteilsfall hatte der Steuerberater den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft sowohl im Namen der Organträgerin als auch der Organgesellschaft gestellt.⁷⁰ Offenbar besitzt der BFH keinerlei Bedenken, die Gebühr nach der Anzahl der im Organkreis befindlichen Rechtssubjekte bei einer entsprechenden Antragstellung einfach zu multiplizieren. Damit nimmt der BFH ohne weitere inhaltliche Auseinandersetzung in Kauf, dass es in derartigen Fällen zur Überbelastung der Antragsteller kommt, die dem gebührenrechtlichen Äquivalenzprinzip nicht mehr entspricht.

Immerhin teilt Art. 1 Nr. 14 lit. b) des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens unsere Bedenken gegen eine mehrfache Festsetzung einer Auskunftgebühren in Fällen einer einheitlichen Entscheidung und hat mit Wirkung vom 23. Juli 2016 den folgenden Satz in § 89 Abs. 3 AO (= § 89 Abs. 3 Satz 2 AO n.F.) eingefügt:

„Wird die verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr.“

Die aktuelle Neufassung des AEO Nr. 4.1.2, Satz 5⁷¹ will die Norm – unabhängig von dieser Frage – restriktiv auffassen und offenbar auf Fälle der Organschaft bzw. gesonderten und einheitlichen Feststellung beschränken. An Umwandlungsvorgängen beteiligte Rechtsträger sollen weiterhin eigenständig beurteilt werden, sodass es in den Umwandlungsfällen nach wie vor zu einer Gebührenkumulation käme. Diese Verwaltungsauffassung konterkariert damit den Normzweck des § 89 Abs. 2 Satz 6 AO n. F. Die aufgrund der formalen Aufspaltung von Auskunftsverfahren bei mehreren Steuerarten oder mehreren Beteiligten eintretende Gebührenkumulation stellt eine *Überkompensation des Vorteils* dar und verletzt das Übermaßverbot. In diesen Fällen entspricht es der Billigkeitsidee des § 89 Abs. 7 AO, dass insgesamt nur eine Wertgebühren erhoben wird.⁷²

⁶⁸ Siehe BVerfG 19.03.2003 – 2 BvL 9/98 u.a., BVerfGE 108, 1 (19); *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408 (412); *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749 (753).

⁶⁹ BFH v. 09.03.2016 – I R 66/14, BStBl. II 2016, 706 Rz. 12.

⁷⁰ Nach der Vorinstanz des FG Köln v. 28.10.2014 – 8 K 730/12, EFG 2015, 529, sollte die Auskunftgebühren nur einmal (gegen die Organträgerin) und nicht mehrfach (als auch gegen die Organgesellschaft) festgesetzt werden dürfen.

⁷¹ BMF v. 07.08.2017, BStBl. I 2017, 1257 (1265).

⁷² *Dannecker/Werder*, BB 2011, 2268 ff.; *Seer*, FR 2017, 161 (167 f.).

VIII. Rechtsfolgen, Verhältnis zum nachfolgenden Steuerbescheid

Obwohl der begünstigende Verwaltungsakt der verbindlichen Auskunft kein Vor- oder Grundlagenbescheid ist (siehe oben V.), bildet er für den nachfolgenden Verwaltungsakt (z. B. Steuer- oder Feststellungsbescheid) einen gegenständlich-beschränkten *Rechtsgrund*.⁷³ 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 von seinem Optionsrecht Gebrauch macht.⁷⁴ Die verbindliche Auskunft bindet gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv grundsätzlich selbst dann, wenn sie *rechtswidrig* ist.⁷⁵ Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv (ebenso nach § 206 Abs. 2 AO für die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung) gilt dies *nur dann nicht*, wenn die verbindliche Auskunft *zuungunsten* des Steuerpflichtigen *dem geltenden Recht widerspricht*.

Diese Bindungswirkung kann die Finanzbehörde gemäß § 2 Abs. 4 StAusKv beseitigen, wenn die verbindliche Auskunft bereits im Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe (s. § 124 Abs. 1 Satz 1 AO) unrichtig war.⁷⁶ Unrichtigkeit i.S.d. § 2 Abs. 4 StAusKv soll nach dem AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6 vorliegen, wenn die verbindliche Auskunft ohne Rechtsgrundlage, unter Verstoß gegen materielles Recht oder ermessensfehlerhaft erteilt wurde. Darunter fasst der AEAO auch Abweichungen der verbindlichen Auskunft von einer später ergangenen Rechtsprechung (BFH- oder FG-Urteil) oder Verwaltungsanweisung (z. B. BMF-Schreiben). In diesen Fällen sei die Aufhebung oder Änderung der verbindlichen Auskunft mit Wirkung für die Zukunft sachgerecht.

Nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) ist das öffentliche Interesse an der sachlich richtigen Entscheidung (Wahrung des Gesetzmäßigkeitsprinzips) jedoch mit dem durch die Erteilung der verbindlichen Auskunft geschützten Dispositionsinteresse des Steuerpflichtigen abzuwägen. Von einer in die Zukunft wirkenden Rücknahme ist daher dann abzusehen, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die erteilte verbindliche Auskunft *bereits Dispositionen getätigt* hat, die nicht oder nur mit erheblichem Aufwand bzw. unter beträchtlichen Schwierigkeiten wieder rückgängig gemacht werden können.⁷⁷ In einem solchen Fall überwiegt das individuelle Vertrauensschutzinteresse. Dementsprechend schränkt der AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6 a. E. seine zunächst weitreichende Aussage richtigerweise selbst wieder ein, indem er eine Korrektur ausschließt, wenn der Steuerpflichtige seine Disposition bereits getätigt und den (kongruenten) Sachverhalt bereits verwirklicht hat.⁷⁸ Die Korrektur ist daher regelmäßig nur in der Phase zwischen Erteilung der verbindlichen Auskunft und Sachverhaltsverwirklichung möglich.⁷⁹

⁷³ Seer (Fn. 5), 398 ff., 468 ff.; dem folgend Horst (Fn. 26), 130 f.

⁷⁴ Horst (Fn. 26), 131.

⁷⁵ BFH v. 16.05.2013 – V R 23/12, BStBl. II 2014, 325 Rz. 19; BFH v. 12.08.2015 – I R 45/14, BFHE 251, 119 Rz. 17 f.; so bereits zum früheren Recht BFH v. 16.07.2002 – IX R 28/98, BStBl. II 2002, 714 (719).

⁷⁶ *Söhn* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 25), § 89 AO Rz. 287 (August 2016).

⁷⁷ Siehe etwa FG Sachsen-Anhalt v. 18.09.2014 – 1 K 1422/11, rkr., EFG 2015, 790 Rz. 22, zur Investitionszulage.

⁷⁸ Siehe auch BFH v.02.09.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391 (392).

⁷⁹ Ebenso Niedersächsisches FG v. 22.08.2013 – 16 K 317/12, DStRE 2015, 674 Rz. 13; *Roser* in Beermann/Gosch (Fn. 50) § 89 AO Rz. 68 (September 2016).

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

Im Übrigen ist für die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft entscheidend, dass der später verwirklichte Sachverhalt sich mit dem der verbindlichen Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt im Wesentlichen deckt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV: *Gebot der Sachverhaltskongruenz*).⁸⁰ Eine vollständige Sachverhaltsidentität lässt sich allerdings wohl niemals erreichen. Ausreichend muss es deshalb sein, wenn die Sachverhalte in ihren *wesentlichen Punkten* übereinstimmen. Es genügen nicht irgendwelche Veränderungen, um die Bindung enden zu lassen, sondern nur solche, die speziell die Auskunft berühren. Nebensächlichkeiten, die nicht den entscheidenden steuerlichen Tatbestand in seinem Kern betreffen, können nicht zum Vorwand genommen werden, die Bindungskraft einer verbindlichen Auskunft zu leugnen. Um hier die Planungssicherheit zu erhöhen, kann es Sinn machen, zusammen mit dem Finanzamt einen Katalog sogenannter kritischer/unkritischer Annahmen (Critical/Non-Critical Assumptions) zu entwickeln, die das Gegensatzpaar „wesentlich/unwesentlich“ konkretisieren. Dies erscheint besonders wichtig, wenn es um Verrechnungspreiszusagen⁸¹ oder die Absicherung von Umstrukturierungen und Nachfolgeplanungen mit hohen wirtschaftlichen Risiken geht.

IX. Verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung nach §§ 204-207 AO

1. Unterschiede zur verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO

Die verbindliche Auskunft i.S. des § 89 Abs. 2 AO ist aufgrund ihrer Zukunftsgerichtetheit und Verbindlichkeit eine verwaltungsrechtliche *Zusage*.⁸² Zwischen der verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) und der verbindlichen Zusage (§§ 204-207 AO) bestehen daher weithin Gemeinsamkeiten, so dass das besser ausnormierte Regelungsregime der §§ 204-207 AO einen modellhaften Charakter für die Ausgestaltung der verbindlichen Auskunft in § 89 Abs. 2 AO i.V.m. der StAuskV besitzt. Es kann daher grundsätzlich auf die vorstehend gemachten Ausführungen verwiesen werden.

Allerdings bestehen auch gewisse Unterschiede. Die verbindliche Zusage⁸³ ist im Unterschied zur verbindlichen Auskunft *kostenfrei*. Dies rechtfertigt sich darin, dass der in der verbindlichen Zusage behandelte Sachverhalt bereits für die Vergangenheit geprüft, rechtlich gewürdigt und in dem Betriebsprüfungsbericht dargestellt worden ist. Es entsteht durch die verbindliche Zusage kein nennenswerter Aufwand, der über die Betriebsprüfungs- und Veranlagungstätigkeit hinausginge. Die bereits für die Vergangenheit vorgenommene Würdigung wird in Gestalt der verbindlichen Zusage für die Zukunft fortgeschrieben.

⁸⁰ *Oppel/Eiling*, SteuerStud 2016, 88 (90), machen zurecht darauf aufmerksam, dass es de lege lata nicht zulässig ist, mit einem Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft *Sachverhaltsalternativen* abzufragen. Aufgrund der zentralen Bedeutung des Merkmals der Sachverhaltskongruenz besitzt die sorgfältige Arbeit an der Formulierung des möglichst passgenauen Sachverhalts in der Planungsphase höchste Priorität (ebenso *Oppel/Eiling*, a.a.O., 89 f. mit Merksätzen).

⁸¹ Dazu etwa *Rodemer*, Advance Pricing Agreements im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, 2001, 108 ff., 195 f., 204.

⁸² *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 21 Rz. 14 ff.

⁸³ Die Terminologie ist pleonastisch. Einer „Zusage“ ist die Verbindlichkeit immanent. Sie trägt „ihre verpflichtende Wirkung schon in sich und sozusagen auf der Stirn“ (so treffend bereits *Schüle*, VerwArch. Bd. 39 (1934), 1 [27]).

B. Dispositionsschutz im Steuerveranlagungsverfahren

Aufgrund dieses Charakters eignet sich die verbindliche Zusage nur für sogenannte *Dauersachverhalte*. Dieser Sachverhalt muss in Zukunft in gleicher Weise wieder auftreten. Das ist bei *Sachverhalten mit Dauerwirkung* (z. B. Gesellschafts-, Leasingverhältnissen o.ä.) oder *Dauerwiederkehr* (z. B. Steuerfreiheit oder -pflicht bestimmter Geschäfte o.ä.) der Fall. Der Steuerpflichtige muss in seinem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft darlegen, dass die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung eines Dauersachverhalts für seine geschäftlichen Maßnahmen von Bedeutung ist. Es müssen also wirtschaftliche Dispositionen (z. B. die unternehmerische Kalkulation) von der sicheren steuerrechtlichen Feststellung abhängig sein.

2. Zusammenhang zwischen verbindlicher Zusage und sogenannter tatsächlicher Verständigung

Trotz ihrer Gebührenfreiheit spielt die verbindliche Zusage i.S. der §§ 204-207 AO in der Betriebsprüfungspraxis nur eine eher untergeordnete Rolle. Stattdessen dominieren sogenannte tatsächliche Verständigungen die Praxis. Zum einen ist die verbindliche Zusage vielen Steuerberatern in ihrer Wirkungsweise nicht besonders geläufig und wird weithin als Alternative unterschätzt. Zum anderen wirkt sie – ebenso wie die verbindliche Auskunft – nur einseitig verpflichtend für die Finanzbehörde und verleiht dem Steuerpflichtigen (ausschließlich begünstigend) einen Erfüllungsanspruch. Dagegen ist die sogenannte tatsächliche Verständigung beiderseitig verbindlich und stößt auch auf Seiten der Finanzbehörden auf ein gesteigertes Interesse. Dementsprechend wird es in der Rechtsprechung der Finanzgerichte befürwortet, dass sich die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung bei Dauersachverhalten (z. B. der Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern, Angemessenheits-, Aufteilungsmaßstäbe) nicht auf den bereits verwirklichten Veranlagungszeitraum beschränkt, sondern auch zukünftige Zeiträume umfassen kann, solange gleich bleibende Umstände vorliegen.⁸⁴ Zudem besitzt auch die Finanzbehörde ein aus Gründen der Verwaltungsökonomie und Rechtssicherheit legitimes Interesse daran, dass ein zukünftiger Streit über die rechtliche Behandlung von Dauersachverhalten möglichst ausgeschlossen wird.⁸⁵ Daher sollte es möglich sein, den Inhalt einer verbindlichen Zusage in eine sogenannte tatsächliche Verständigung zu integrieren.

De lege ferenda sollten die „verbindliche Zusage“ und die „verbindliche Auskunft“ in einem eigenen Abschnitt der „kooperativen Handlungsformen“ zusammen mit der sogenannten tatsächlichen Verständigung in der Abgabenordnung (und nicht delegiert in Rechtsverordnungen oder gar bloßen Verwaltungsvorschriften) aufeinander abgestimmt gesetzlich geregelt werden.

⁸⁴ FG Saarland v. 04.02.1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, 686; FG Baden-Württemberg v. 21.06.2006 – 7 K 228/02, EFG 2006, 1809 (1812) – dagegen aber BFH v. 13.02.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414 (418) als Revisionsinstanz mit dem Argument, dass die Grenzen zwischen tatsächlicher Verständigung und verbindlicher Zusage i.S. des § 204 AO verschwommen; FG Münster v. 14.08.2012 – 13 K 4338/08 F, EFG 2014, 628 (630) – Rev. unter VIII R 1/14 anhängig; BMF v. 30.07.2008, BStBl. I 2008, 831 Rz. 4.2.

⁸⁵ *Englisch*, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen, Ifst-Schrift Nr. 417, 2004, 29; *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 8), Vor § 118 AO Rz. 14 (Oktober 2015).

C. Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren

I. Kompensation der entschädigungslosen Indienstnahme für Zwecke des Staates

Ein modellhafte Regelung enthält § 42e EStG im Bereich der Lohnsteuer zum Schutz des Arbeitgebers. Nach § 42e Satz 1 EStG hat das Betriebsstättenfinanzamt auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Die Norm steht in engem Zusammenhang mit der aus § 38 Absatz 3 EStG resultierenden Verpflichtung des Arbeitgebers, bei jeder Lohnzahlung an den Arbeitnehmer von dessen Arbeitslohn Lohnsteuer für Rechnung des jeweiligen Arbeitnehmers einzubehalten. Hierdurch wird der Arbeitgeber zum Beteiligten am Lohnsteuerverfahren. Zugleich sieht er sich Haftungsrisiken nach § 42d EStG ausgesetzt, sofern er z. B. zu wenig Lohnsteuer an den Fiskus abführt. Indes können sich beim Lohnsteuerabzug für den Arbeitgeber zahlreiche Zweifelsfragen ergeben, so etwa zu Form und Inhalt der Lohnbuchführung und zur Arbeitnehmer-Eigenschaft bestimmter Mitarbeiter, ferner bei Pauschalierungsfällen sowie der Behandlung von Entschädigungen wie Auslösung, Reisekosten, Beihilfen, Zukunftssicherungen, bei der Arbeitnehmer-Entsendung in das Ausland ebenso wie bei geldwerten Vorteilen.⁸⁶ Die Lohnsteueranrufungsauskunft verfolgt den Zweck, die Haftungsrisiken des Arbeitgebers aus der Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes zu mindern.⁸⁷ Der Arbeitgeber soll aus Gründen der Planungs- und Entscheidungssicherheit, also der Rechtssicherheit, in einem konkret benannten Zweifelsfall verbindlich erfahren können, wie er beim Lohnsteuerabzug verfahren soll.⁸⁸

Vor dem Hintergrund, dass sich die Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers als eine (entschädigungslose) Indienstnahme Privater darstellt, ist es nur sachgerecht, dass die Anrufungsauskunft gebührenfrei ausgestaltet ist. Zwar ist eine Indienstnahme Privater für den Steuerstaat verfassungsrechtlich zulässig und wird nicht bereits durch das Steuerstaatsprinzip ausgeschlossen,⁸⁹ jedoch lassen sich aus der Verfassung bestimmte Vorgaben für das *Indienstnahmeverhältnis* herausarbeiten.⁹⁰ Eine hervorgehobene Bedeutung besitzen danach die Postulate der *Indienstnahmeklarheit*, der Vollzugsorientierung durch *Garantie eines vollzugstauglichen und stetigen Rechts* und der *Verhältnismäßigkeit* der mit der Indienstnahme verbundenen Pflichten bzw. Belastungen der in Anspruch genommenen Privaten.

⁸⁶ Siehe nur *Krüger*, in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 42e Rz. 6; zu den internationalen Fällen s. nur *Dorenkamp*, DSzJG Bd. 40 (2017), 263 ff.; *Eisgruber*, DSzJG Bd. 40 (2017), 297 ff.

⁸⁷ BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210 (211).

⁸⁸ BFH v. 30.04.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996 (998 f.); BFH v. 29.02.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 Rz. 20.

⁸⁹ *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Habil., 2012, 219 ff.

⁹⁰ *Drüen* (Fn. 89), 326 ff.

II. Inhalt und Bindung einer Lohnsteueranrufungsauskunft

§ 42e EStG vermittelt einen Anspruch darauf, dass die Anrufungsauskunft inhaltlich richtig ist. Die Vorschrift räumt somit nicht nur das Recht ein, die Auffassung des Finanzamtes zu erfahren, sondern auch Sicherheit über die zutreffende Rechtslage zu erlangen und lohnsteuerliche Rechte und Pflichten in einem besonderen Verfahren im Voraus verbindlich feststellen zu lassen.⁹¹ Besonders bedeutsam für den auf eine gesetzmäßige Lohnsteuerabführung bedachten Arbeitgeber ist jedoch die Frage der Bindungswirkung einer vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt erhaltenen Auskunft. Als wichtig und günstig erweist sich für ihn die in der jüngeren Vergangenheit von der Rechtsprechung vorgenommene Ausweitung des Vertrauensschutzes.⁹² Danach wird dem Arbeitgeber nicht mehr nur ein auf Treu und Glauben gestützter Vertrauensschutz, sondern ein abstrakter Vertrauensschutz des Inhalts gewährt, dass die Bindungswirkung auch dann eintritt, wenn die Auskunft unrichtig war, also nicht dem materiellen Recht entsprach.⁹³ Hat also der Arbeitgeber eine Anrufungsauskunft eingeholt und ist er danach verfahren, ist das Betriebsstättenfinanzamt im Lohnsteuer-Abzugsverfahren daran gebunden.⁹⁴ § 42e EStG ist daher im Ausgangspunkt eine angemessene *Überforderschutznorm*, die zugleich dem Postulat der Indienstnahrklärheit entspricht. Umgekehrt geht der Arbeitgeber durch Einholung einer Lohnsteueranrufungsauskunft selbst kein Bindungsrisiko ein. Er ist nämlich (z. B. wenn er die Auskunft für rechtlich unzutreffend hält) nicht gehalten, der erhaltenen Auskunft entsprechend zu verfahren;⁹⁵ in diesen Fällen handelt er indes auf eigenes Risiko, weil die Haftungsmöglichkeit in diesen Fällen bestehen bleibt.

III. Fehlende Entscheidungsfrist und das Gebot der Indienstnahrklärheit

Gleichwohl weist die LSt-Anrufungsauskunft Mängel auf. Zwar besteht ein Rechtsanspruch auf die Erteilung der Auskunft, allerdings gibt es *keine verbindliche Frist*, innerhalb der das Finanzamt tätig werden muss. Das Lohnsteuerverfahren muss das Unternehmen indes regelmäßig monatlich für seine Arbeitnehmer durchführen. Innerhalb eines Zeitraums von mitunter wenigen Wochen ist die zweifelhaft, den Gegenstand der Lohnsteueranrufungsauskunft bildende Frage vom Arbeitgeber durch praktische Umsetzung zu beantworten. Hat er bis dahin keine Antwort von der Finanzbehörde erhalten, so muss er in Eigenverantwortung eine solche entwickeln. Dabei agiert er derzeit auf eigenes Risiko, das heißt, eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner bei von der Verwaltungsauffassung abwei-

⁹¹ Inzwischen st. Rspr., vgl. zuletzt nur BFH Urteil v. 27.02.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894 Rz. 11.

⁹² Zuerst BFH Urteil v. 30.04.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996 (998 f.), nachfolgend BFH v. 13.01.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479 (482).

⁹³ *Heuermann* in Blümich, EStG, § 42e Rz. 33 (März 2016); *Gersch* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 42e Anm. 24 (Juni 2016).

⁹⁴ So explizit auch LStH 42e.

⁹⁵ So schon BFH Urteil v. 13.11.1959 – VI 124/59 U, BStBl. III 1960, 108; dem folgend Schmidt/*Krüger*, EStG, 36. Aufl. 2017, § 42e Rz. 9; *Seer*, in Tipke/Kruse (Fn. 8) § 89 AO Rz. 110 (Januar 2017); a.A. *Heuermann* in Blümich, EStG, § 42e Rz. 35 (März 2016), wonach der Arbeitgeber verpflichtet sein soll, entsprechend der LoSt-Anrufungsauskunft zu verfahren.

C. Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren

chender Vornahme des Lohnsteuerabzuges ist und bleibt möglich. Berücksichtigt man ferner, dass Tarifverträge für eine Rückforderungsmöglichkeit beim Arbeitnehmer regelmäßig *Ausschlussfristen* (z. B. von drei Monaten) vorsehen,⁹⁶ so besteht eine nicht unerhebliche Gefahr für den Arbeitgeber, etwaige Nachforderungen nicht mehr geltend machen zu können. Die Risiken gipfeln darin, dass der Arbeitgeber wegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 380 AO belangt oder gegen ihn sogar ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet werden kann.⁹⁷

Im Kontext mit den vorgenannten Risiken ist ein Vergleich zur Ausgestaltung der Inanspruchnahme des Arbeitgebers für Fiskalzwecke der Finanzverwaltung auf der einen Seite mit den ansonsten in der Privatwirtschaft geltenden „Spielregeln“ auf der anderen Seite lohnenswert. Dabei stellt sich die einseitig von staatlicher Seite auferlegte Pflicht des Arbeitgebers zum Lohnsteuereinbehalt und zur Lohnsteuerabführung an den Fiskus als eine *unentgeltliche Form des Inkassos* dar. An anderen Stellen einer Marktwirtschaft ist ein solch kostenloses Inkasso weder üblich noch denkbar. Zudem ist die von Arbeitgeberseite ausgeübte Inkassofunktion aufgrund der bereits angesprochenen verschuldensunabhängigen Haftung auch noch besonders risikobehaftet. Dieses Risiko würde bei einer privatwirtschaftlichen Betrachtungsweise von dem betroffenen Unternehmen nur gegen eine (weitere) Zahlung in Form eines *Risikozuschlages* übernommen werden.

Damit ist die Frage der Verhältnismäßigkeit der jetzigen Ausgestaltung des Lohnsteuerabzugsverfahrens angesprochen. Es sollte eine *angemessene Frist* bzw. ein *Unverzüglichkeitsgebot* gesetzlich fixiert werden. Dem Arbeitgeber muss zugestanden werden, hinsichtlich des fraglichen Sachverhaltes innerhalb der bei verständiger Betrachtung jedenfalls noch vertretbaren Beurteilung (also nicht contra legem) disponieren zu können, sofern er keine fristgerechte Antwort von der Finanzverwaltung erhalten hat. Verbunden hiermit ist, dass eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner in diesen Fällen ausscheidet.

IV. Erweiterung der Anrufungsauskunft auf andere Steuerentrichtungspflichtige

Unverständlich bleibt, dass der Überforderungsschutz der Anrufungsauskunft bei anderen Quellensteuern unbekannt ist. Für die Kapitalertragsteuer sucht man danach in den §§ 43-45e EStG ebenso vergebens wie für den Steuerabzug bei Bauleistungen (§§ 48, 48a EStG) und für den Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflichtigen (§ 50a EStG). Der Steuerentrichtungspflichtige haftet aber auch in den genannten Fällen für zu gering einbehaltene bzw. abgeführte Quellensteuer. Die Haftung des Vergütungsschuldners ist nach § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG *verschuldensunabhängig*. Der Vergütungsschuldner haftet – ebenso wie der Arbeitgeber bei der Lohnsteuer – für die nicht ordnungsgemäße

⁹⁶ Siehe BAG v. 27.03.1958 – 2 AZR 221/56, BAGE 6, 52 (59 – zu 4. der Gründe); BAG v. 14.06.1974 – 3 AZR 456/73, BAGE 26, 187 (190 ff. – zu 2., 3. der Gründe); BAG v. 19.01.1979 – 3 AZR 330/77, BAG 31, 236 (238 f. – unter 3. der Gründe): Die Ausschlussfrist beginnt ab dem Zeitpunkt an zu laufen, ab dem der Arbeitgeber mit einer LSt-Nachforderung rechnen musste.

⁹⁷ Vgl. im Einzelnen *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 291 ff. und § 380 AO Rz. 9-11.

C. Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren

Einbehaltung und Abführung der Quellensteuer. Die Haftung des Empfängers von Bauleistungen für die sogenannte Bauabzugsteuer (§ 48 EStG) ist nach § 48a Abs. 3 Satz 1 EStG ebenfalls verschuldensunabhängig. Jedoch darf er gemäß § 48a Abs. 3 Satz 2 EStG grundsätzlich auf eine ihm vom Bau-/Handwerksunternehmen vorgelegte sogenannte Freistellungsbescheinigung vertrauen. Nach § 48a Abs. 3 Satz 3 EStG entfällt dieser Vertrauensschutz, wenn die Freistellungsbescheinigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt wurde und dies dem Vergütungsschuldner bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt war. Auch wenn die Freistellungsbescheinigung den Umgang des Leistungsempfängers mit der sogenannten Bauabzugsteuer erleichtert, bleibt für ihn ein nicht unerhebliches Haftungsrisiko, obwohl die steuerlichen Verhältnisse der fremden Bauhandwerksunternehmen völlig außerhalb seines Einwirkungsbereichs liegen. Daher ist es auch in diesem Bereich geboten, den Auftraggeber von Bauleistungen bei Rechtsunsicherheiten nicht auf den gebührenbelasteten Weg der verbindlichen Auskunft zu verweisen, sondern durch eine kostenfreie Anrufungsauskunft abzusichern.

Dagegen ist die Haftung des Schuldners der Kapitalertragsteuer *verschuldensabhängig*. Dies bedeutet allerdings nicht, dass ihm die Finanzbehörde ein Verschulden nachzuweisen hätte. Vielmehr trifft ihn eine *Beweislastumkehr*. Um sich der Haftung zu entledigen, muss der Kapitalertragsteuerschuldner gemäß § 44 Abs. 5 EStG nachweisen, dass er seine Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat. Angesichts der Komplexität der heutigen Kapitalmärkte und mit ihnen zusammenhängenden Geschäfte besteht damit auch für die Kapitalertragsteuer kein geringerer Überforderungsschutz durch Anrufungsauskunft. Die Steuerentrichtungspflichtigen stattdessen auf den gebührenpflichtigen, steinigen Weg der verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2-7 AO zu verweisen, wird als Kompensation den Risiken und Verpflichtungen der Indienstnahme nicht gerecht und verletzt potenziell das verfahrensrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip.

V. Ausweitung der Anrufungsauskunft auf die Anmeldung von indirekten Steuern

Es werden allerdings nicht nur Steuerentrichtungspflichtige im Sinne des § 43 Satz 2 AO vom Staat zur Verwirklichung des Steuervollzugs in den Dienst genommen. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise gilt dies auch für die Schuldner indirekter Steuern, wie z. B. der *Umsatzsteuer*. Der Staat partizipiert mit der Umsatzsteuer an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt offenbarenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers, des sogenannten Steuerträgers, der in der Anonymität des Markts verbleibt.⁹⁸ Der Belastungsgrund bestimmt auch den Charakter des Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, den das nationale Umsatzsteuerrecht in § 13a Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer zum Steuerschuldner macht. Die Steuerschuld ist *formaler Natur* und dient der verwaltungseffizienten Absicherung des Staates, dem es praktisch unmöglich ist, die Umsatzsteuer direkt beim Konsumenten zu erheben.⁹⁹ So formuliert auch der EuGH klarsichtig, dass

⁹⁸ So plastisch *P. Kirchhof* in Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl., 2007, § 118 Rz. 241.

⁹⁹ Siehe *Klose*, Die Begriffe des Unternehmers und des Steuerpflichtigen im deutschen und europäischen Umsatzsteuerrecht, 2000, 20.

C. Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren

Lieferer als „*Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse*“ fungieren und die Mehrwertsteuer schulden, obwohl diese Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird.¹⁰⁰ Die Umsatzsteuerschuldnerschaft des Unternehmers besitzt damit einen überschießenden Inhalt. Es soll nicht die sich im Umsatz zeigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens, sondern die eines dem Staat unbekanntem Dritten abgeschöpft werden.¹⁰¹ Dazu wird der Unternehmer als Privatsubjekt in den Dienst genommen und erfüllt ebenfalls eine schlichte *Inkassofunktion*.¹⁰²

Der Unternehmer übt notgedrungen eine Steuereinsammlerfunktion für den Fiskus aus, die *hohe administrative Kosten* verursacht. Anders als bei der Lohnsteuerauskunft ist eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 3-7 AO trotz der bloßen „Steuereinsammler“-Eigenschaft im Falle der Umsatzsteuer gebührenpflichtig. Die Indienstrafe des Steuereinsammlers durch den Staat wird im Falle der Umsatzsteuer über eine ermessensgesteuerte Haftung hinausgehend zu einer echten Schuldner-Eigenschaft verdichtet und geht wirtschaftlich sogar über die eines Steuerentrichtungspflichtigen (z. B. des Arbeitgebers für die Lohnsteuer) hinaus. Das *Schuldnerisiko* des Unternehmers wird zudem in schwer kalkulierbaren Umsatzsteuerfragen durch ein nicht nur theoretisches *steuerstrafrechtliches Risiko*¹⁰³ weiter erhöht. Hinzu tritt ein ganz handfestes *wirtschaftliches Risiko*. Eine einmal in einer Leistungsbeziehung zu niedrig oder gar nicht berechnete Umsatzsteuer erzeugt Folgeprobleme für die gesamte Leistungskette. Denn *Nachforderungsmöglichkeiten* sind dem Unternehmer in der Regel nicht gegeben; dies gilt insbesondere im *internationalen Leistungsverkehr*. Er bleibt mithin auf etwaigen Nachforderungen des Finanzamtes sitzen, muss diese also aus eigener Tasche bezahlen. Der Unternehmer bedarf daher nicht minder als ein Steuerentrichtungspflichtiger eines *effizienten Überforderungsschutzinstruments*. Denn im Bereich der Umsatzsteuer treten Schwierigkeiten und Zweifelsfragen bzgl. der steuerlichen Würdigung in keinem geringerem Maße auf als im Falle der Lohnsteuer. Insbesondere die Beurteilungen des Leistungs- oder Lieferorts (§§ 3-3g UStG, z. B. beim sogenannten Reihengeschäft), der zahlreichen Steuerbefreiungen (§ 4 UStG), aber auch die Anwendung des richtigen Steuersatzes (§ 12 UStG) können erhebliche Schwierigkeiten bereiten.

Die bisher auch im Bereich der Umsatzsteuer praktizierte Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 AO genügt ebenfalls nicht. Sie ist weitestgehend untauglich, weil der Unternehmer hier *schneller Antworten* bedarf, die im Rahmen einer verbindlichen Auskunft regelmäßig nicht gegeben werden. Hinzu kommt, dass die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig und mit hohen formalen Hürden behaftet ist. Aufgrund der aufgezeigten Vergleichbarkeit der Problembereiche Lohn und Umsatzsteuer sollte der Unternehmer aber weder durch formale Hürden noch durch Gebühren von seinem anerkennenswerten Bestreben abgehalten werden, frühzeitig durch Nachfrage bei der Finanzbehörde die ordnungsgemäße umsatzsteuerliche Verbuchung seiner Umsätze sicherzustellen.

¹⁰⁰ So EuGH v. 20.10.1993 – C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, 5105, Rz. 25; EuGH v. 21.02.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, Slg. 2008 I-771, Rz. 21.

¹⁰¹ Eingehend *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 568 ff.

¹⁰² Davon auszunehmen ist allerdings die Inanspruchnahme des Unternehmers für unentgeltliche Wertabgaben nach §§ 3 Abs. 1b, 9a UStG, weil der Unternehmer insoweit ausnahmsweise als Endverbraucher direkt besteuert wird.

¹⁰³ Siehe *Joecks*, in *Joecks/Jäger/Randt* (Fn. 97), § 370 AO Rz. 351 ff.

C. Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren

Eine kostenlose Auskunftsmöglichkeit des Unternehmers erweist sich damit auch in diesem Bereich als eine Grundbedingung für ein *entschädigungsloses Inkasso* der Umsatzsteuer durch den Unternehmer und als ein (*Mindest-*)*Ausgleich* zur Erfüllung der dem Unternehmer auferlegten Pflichten und Risiken. Dem verfahrensrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip entspräche es, die Lohnsteueranrufungsauskunft um eine Umsatzsteueranrufungsauskunft zu erweitern und so den Unternehmer vor nicht kalkulierbaren Haftungsrisiken zu schützen.

Dies hat im Hinblick auf innerhalb der EU getätigte grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen mittlerweile auch die EU-Kommission erkannt. Sie hat im Jahr 2013 die Mitgliedstaaten eingeladen, an einem sachlich und zeitlich begrenzten Pilotprojekt teilzunehmen, innerhalb dessen die nationalen Finanzverwaltungen Unternehmen Auskünfte¹⁰⁴ über die umsatzsteuerliche Behandlung komplexer grenzüberschreitender Sachverhalte erteilen (sogenanntes *Cross-Border-Ruling-Project*). An diesem auf insgesamt fünf Jahre bis zum 30. September 2018 angelegten Pilotprojekt beteiligen sich im Rahmen des sogenannten EU-Umsatzsteuerforums derzeit insgesamt 15 Mitgliedstaaten; allerdings nicht die Bundesrepublik Deutschland.¹⁰⁵ Für komplexe Transaktionen, die mindestens zwei der 15 Mitgliedstaaten betreffen, kann ein Unternehmer die Erteilung eines sogenannten *Vorbescheids* bei dem Mitgliedstaat beantragen, in dem er umsatzsteuerlich registriert ist.¹⁰⁶ Der Antragsteller hat den Sachverhalt ausführlich klar und die umsatzsteuerlichen Zweifel unter Darlegung seiner eigenen Rechtsauffassung zu beschreiben. Dies entspricht im Kern den Anforderungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2-4 StAusV für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft i.S. des § 89 Abs. 2 AO. Zusätzlich kann der Unternehmer mit dem Antrag auf Konsultation des oder der anderen in den Transaktionsvorgang involvierten und sich am Projekt beteiligenden Mitgliedstaaten stellen. Die Entscheidungsfristen sind nicht einheitlich, sondern richten sich nach dem jeweiligen nationalen Standard und variieren zwischen einem Monat und sechs Monaten.¹⁰⁷ Bis auf die Regelung in Malta sind die sogenannten Vorbescheide *bindend* und können bei (wiederkehrenden) Dauersachverhalten auch für einen längeren Zeitraum von bis zu fünf Jahren als ein mit der verbindlichen Zusage vergleichbarer *Dauer-Verwaltungsakt* gelten.¹⁰⁸ Allerdings sehen einige an dem Pilotprojekt beteiligte Mitgliedstaaten (z. B. Belgien) weitergehende Einschränkungen vor. Der Antrag ist *kostenfrei*. Die Schwäche der Konzeption besteht derzeit noch darin, dass es bisher *keinen Schiedsmechanismus* bezüglich der Umsatzsteuer zwischen den Mitgliedstaaten gibt¹⁰⁹ und daher nicht gewährleistet ist, dass sich die Mitgliedstaaten auf eine einheitliche Behandlung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerproblems

¹⁰⁴ Dazu näher https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-cross-border-rulings-cbr_de.

¹⁰⁵ Es handelt sich um Belgien, Estland, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Lettland, Litauen, Malta, Niederlande, Portugal, Schweden, Slowenien, Spanien, Ungarn und Zypern; s. *Korf*, UVR 2015, 183 (184).

¹⁰⁶ Zum Verfahren s. näher *Lejeune/Vandenberghé/Van de Putte*, International VAT Monitor 2014, 181 ff.; *Korf*, UVR 2015, 183 (185 f.).

¹⁰⁷ So *Lejeune/Vandenberghé/Van de Putte*, International VAT Monitor 2014, 181 (183).

¹⁰⁸ So *Lejeune/Vandenberghé/Van de Putte*, International VAT Monitor 2014, 181 (183).

¹⁰⁹ Es gibt weder MwSt-DBA noch MwSt-Verständigungsverfahren. Die EU-Schiedskonvention (RL 90/436/EWG) bezieht sich nur auf Streitfragen zur Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen bzw. ihren Betriebsstätten. Ein oder mehrere Mitgliedstaaten könnten nach Art. 398 Abs. 4 MwStSystRL ggf. den sog. *Mehrwertsteuerausschuss* anrufen. Dieser besitzt aber nur eine beratende Funktion.

C. Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren

einigen.¹¹⁰ Diese noch bestehende Schwäche bietet aber kein Argument gegen die Einführung einer *Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft*, sondern beweist – ganz im Gegenteil – das drängende Bedürfnis nach diesem Instrument, um den sich zu Lasten der Unternehmen und Marktteilnehmer auswirkenden Rechtsunsicherheiten im EU-Binnenmarkt entgegenzuwirken. Haben die Mitgliedstaaten das Instrument einer USt-Anrufungsauskunft einmal eingeführt, ergibt sich in einem zweiten Schritt das weitergehende Bedürfnis nach einer *Schiedskommission* oder zumindest der Einführung von einer *USt-Verständigungsverfahrenspflicht*. Es ist schlicht unverständlich, dass sich die Bundesrepublik Deutschland als der größte und wirtschaftlich bedeutendste Mitgliedstaat nicht an diesem zukunftsweisenden Pilotprojekt beteiligt (hat).

VI. Unzulässigkeit von Gebühren bei bloß Steuererichtungspflichtigen

Die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft im Sinne des § 42e EStG entspricht der *staatlichen Fürsorgepflicht* gegenüber dem zwangsverpflichteten Privaten und kompensiert im gewissen Umfang dessen Haftungsrisiko.¹¹¹ Sie ist daher im Unterschied zur allgemeinen verbindlichen Auskunft richtigerweise *gebührenfrei*. Bei *anderen Quellensteuern* (z. B. KapESt) sollen verbindliche Auskünfte nach Ansicht des BMF aber gebührenpflichtig sein.¹¹² Diese Unterscheidung verletzt den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.¹¹³ Nimmt der Staat Privatpersonen als „verlängerte Arme der Finanzverwaltung“ und Steuererichtungspflichtige ohne jeglichen Kostenersatz (bereits darin besteht eine Wertungsschieflage!) in die Pflicht, müssen die staatlichen Finanzbehörden diesen die notwendigen Auskünfte, die zum ordnungsgemäßen Quellensteuereinbehalt erforderlich sind (siehe vorstehend I.), zur Vermeidung des Haftungsrisikos unentgeltlich erteilen.

Unter diesem Aspekt ist eine Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte im Bereich der Umsatzsteuer, wo der Unternehmer lediglich formal als Steuerschuldner, materiell aber als „Steuereinsammler“ des Staates fungiert, ebenfalls nicht gerechtfertigt.¹¹⁴ Geht es etwa um die richtige Anwendung des USt-Satzes oder um die Steuerbarkeit der Leistung grenzüberschreitender Waren- und Dienstleistungen, kann der Unternehmer in Zweifelsfällen die Umsatzsteuer nicht mehr im Nachhinein auf den Leistungsempfänger abwälzen und bedarf daher bereits ex ante einer verbindlichen Auskunft des Finanzamts. In diesen Fällen kann jedenfalls der Gedanke des Vorteilsausgleichs nicht zur Rechtfertigung einer Wertgebühr greifen, sodass sich im Einzelfall zumindest das Bedürfnis nach einer abweichenden Gebührenfestsetzung gem. § 89 Abs. 7 AO ergibt.

¹¹⁰ Einen guten Überblick über Stärken und Schwächen der Regelung gibt die sog. SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)-Analyse v. *Lejeune/Vandenberghé/Van de Putte*, International VAT Monitor 2014, 181 (184).

¹¹¹ BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210 (211).

¹¹² So die Auskunft des BMF auf Anfrage der Bundessteuerberaterkammer.

¹¹³ Siehe auch *Borggreve*, AO-StB 2008, 272; *Blömer*, DStR 2008, 1866 (1867); *Horst* (Fn. 26), 176 f.

¹¹⁴ Siehe auch *Blömer*, DStR 2008, 1866 (1867); a.A. *Horst* (Fn. 26), 177 f.

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

I. Rechtsschutz gegen die Verweigerung einer Auskunft (Nichtauskunft)

Es besteht mittlerweile Einigkeit, dass sowohl die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO als auch die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG als auch die verbindliche Zusage nach § 204 AO *Verwaltungsakte* sind (siehe oben B.V, IX.1.). Insoweit ist nach einigen Wirrungen in der Rechtsprechung und Unsicherheiten in der Gesetzgebung, die für verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO zunächst nur eine Bindung nach Treu und Glauben angenommen hatte,¹¹⁵ eine Vereinheitlichung gelungen.

Damit ist die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO) statthaft, wenn die Finanzbehörde einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft/Zusage oder Anrufungsauskunft ablehnt oder nicht bescheidet (sogenannte *Nichtauskunft*). Nunmehr enthält § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n. F. immerhin eine Entscheidungsfrist von sechs Monaten. Wie unter B. IV. dargelegt, leidet die Effektivität dieser Frist unter ihrer Rechtsfolgenlosigkeit. Aus dem bloßen Verstreichenlassen lässt sich nämlich nicht ableiten, dass die Auskunft in dem beantragten Sinne als erteilt gilt. Die Frist ähnelt der Sechsmonatsfrist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO für die sogenannte Untätigkeitsklage. Hat das Finanzamt nicht innerhalb von sechs Monaten über einen zulässigen Einspruch entschieden, kann der Einspruchsführer Klage vor dem Finanzgericht erheben, ohne dass das Einspruchsverfahren abgeschlossen worden ist. Es liegt nahe, die Sechsmonatsfrist des § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. als Maßstab für die Zulässigkeit einer Verpflichtungsklage auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die ein begünstigender Verwaltungsakt ist, zu nehmen. Jedoch setzt § 44 Abs. 1 FGO i.V. mit § 347 Abs. 1 Satz 2 AO nicht nur im Anfechtungsfall (Rechtsschutz gegen einen belastenden Verwaltungsakt), sondern auch im Verpflichtungsfall (Rechtsschutz auf Erteilung eines begünstigenden Verwaltungsakts) zunächst ein Einspruchsverfahren voraus.¹¹⁶ Danach ist auch dann, wenn die Finanzbehörde über einen vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht binnen angemessener Frist sachlich entscheidet, zunächst ein Einspruch einzulegen. Dies bedeutet, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen der Antragsteller gerichtlichen Rechtsschutz erlangen kann, noch über die Sechsmonatsfrist hinaus nach hinten verschiebt.

Damit erweist sich das derzeitige Rechtsschutzsystem gegenüber der Verweigerung einer beantragten verbindlichen Auskunft als ineffizient. Wie bereits unter B.IV. ausgeführt, sollte sich an das Verstreichenlassen der Entscheidungsfrist eine konkrete Rechtsfolge knüpfen. Sie könnte darin liegen, dass die verbindliche Auskunft in dem beantragten Sinne als erteilt gilt (*Fiktion* einer verbindlichen Auskunft/Zusage). Diese fingierte verbindliche Aussage/Zusage könnte aber von der Finanzbehörde mit Zukunftswirkung (*ex nunc*) wieder aufgehoben oder geändert werden, wenn die Finanzbehörde die materielle Unrichtigkeit des beantragten Inhalts darlegt und die ihrer Ansicht nach abweichende rechtliche Beurteilung nennt und begründet. Bis dahin wäre der Antragsteller aber aufgrund der eingetretenen Auskunftsfiktion in seinen wirtschaftlichen Dispositionen geschützt (siehe bereits oben B.IV.).

¹¹⁵ BT-Drucks. 16/814, 23.

¹¹⁶ Siehe auch Anwendungserlass v. 07.08.2017 zu § 89 Nr. 3.7., BStBl. I 2017, 1257 (1265).

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

In den Fällen der *Anrufungsauskunft*, für die eine kürzere Entscheidungsfrist sachgerecht ist, könnte die Rechtsfolge darin liegen, dass der Steuerentrichtungspflichtige eine als vertretbar anzusehende Rechtsauffassung bei dem konkreten Steuerabzug einnehmen darf, ohne dass er negative Haftungskonsequenzen oder eine Nachforderung der Quellensteuer befürchten muss. Dasselbe sollte auch für den Bereich der anzustrebenden Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft gelten.

II. Rechtsschutz gegen materiell abweichende Auskünfte (Negativauskünfte)

Vom Rechtsschutz gegen die Verweigerung einer verbindlichen Auskunft (Frage des „ob“ der Auskunft) ist der Rechtsschutz gegen einen vom Antrag abweichenden Inhalt einer erteilten verbindlichen Auskunft (Frage des „wie“ der Auskunft) zu unterscheiden. Auch hier sind Verpflichtungseinspruch (§§ 44 Abs. 1 FGO, 347 Abs. 1 AO) und Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO) statthaft, denn eine modifizierte oder inhaltlich abgelehnte Zusage (sogenannte *Negativauskunft*) enthält einen belastenden Verwaltungsakt, der den Antragsteller beschwert.

Für die Entscheidung über die Richtigkeit der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen kommen grundsätzlich zwei Verfahren in Betracht: zum einen der Rechtsschutz gegen eine abgelehnte, gegenüber dem Antrag eingeschränkte oder geänderte verbindliche Auskunft oder Zusage, zum anderen der Rechtsschutz gegen den nachfolgenden Steuerverwaltungsakt (insbesondere die Steuerfestsetzung, aber auch die Inhaftungnahme im Lohnsteuerverfahren). Dieser zweitgenannte Rechtsschutz kommt aber für eine die Steuerplanung absichernde Disposition schlicht zu spät, weil dann die steuerauslösende Disposition längst getätigt worden ist.

Die Rechtsprechung des BFH legt für die gerichtliche Überprüfung der verschiedenen Auskunftformen zum Teil unterschiedliche Kontrollmaßstäbe zugrunde. Diese Unterschiede werden im Folgenden dargestellt und kritisch hinterfragt.

1. Rechtsschutz bei verbindlicher Auskunft/Zusage (§§ 89 Abs. 2, 204 AO)

a) Bisher nicht befriedigend geklärt ist die Frage, wie der Steuerpflichtige Rechtsschutz gegen die Ablehnung einer verbindlichen Auskunft/Zusage oder gegen eine hinter seinem Antrag zurückbleibende Auskunft/Zusage uneinheitlich erlangen kann. Nach Auffassung des BFH¹¹⁷ kann der Steuerpflichtige gemäß § 89 Abs. 2 AO aus Gründen der Planungs- und Entscheidungssicherheit eine verbindliche Auskunft (Zusage) darüber verlangen, wie ein in der Zukunft liegender Besteuerungstatbestand steuerlich zu beurteilen ist. Entsprechend dieser Funktion der verbindlichen Auskunft im Bestenungsverfahren dem Steuerpflichtigen Rechtssicherheit hinsichtlich der Einschätzung eines geplanten Sachverhalts bzw. Vertragsmodells durch die Finanzbehörde zu verschaffen, regelt die verbindliche Auskunft lediglich, wie die Finanzbehörde eine ihr zur Prüfung gestellte hypothetische Gestaltung gegenwärtig beurteilt, nicht aber trifft sie die – dem Steuerbescheid vorbehaltene – endgültige Aussa-

¹¹⁷ Beispielsweise zuletzt BFH v. 14.07.2015 – VIII R 72/13, juris, Rz. 20 f.

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

ge über die materielle Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung.¹¹⁸ Dementsprechend ist die gerichtliche Kontrolle einer verbindlichen Auskunft eingeschränkt. Während die Rechtmäßigkeitsprüfung im Steuerfestsetzungsverfahren rechtswidrige Steuerverwaltungsakte vermeiden soll, stellt die verbindliche Auskunft eine Leistung für den Steuerpflichtigen dar, um ihn bei der Planung zukünftiger Gestaltungen zu unterstützen, insbesondere ihm eine Risikoabschätzung im Vorfeld des Besteuerungsverfahrens zu erleichtern.

Dieser Ansatz könnte dafür sprechen, dass der BFH die Überprüfung der vom Steuerpflichtigen vertretenen Rechtsauffassung allein dem Rechtsbehelfsverfahren gegen die Steuerfestsetzung vorbehalten will. Sodann vollzieht der BFH¹¹⁹ aber eine argumentative Einschränkung, in dem er weiter sinngemäß ausführt:

Andererseits habe eine erteilte verbindliche Auskunft den Anforderungen eines fairen rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahrens zu genügen. Das Finanzamt habe den allgemeinen rechtsstaatlichen Anforderungen an jegliches behördliche Handeln sowie den aus § 89 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 1, 2 StAusKV folgenden Vorgaben gerecht zu werden. Es habe zunächst den zur Prüfung gestellten Sachverhalt zutreffend zu erfassen. Die Funktion der verbindlichen Auskunft, dem Steuerpflichtigen Planungssicherheit zu verschaffen, bedinge weiter, dass die Behörde keine Auskunft erteilen dürfe, deren Beständigkeit im Festsetzungsverfahren von vornherein in Frage stehe.¹²⁰ Dies bedeute, dass die rechtliche Einordnung des zu beurteilenden Sachverhalts *in sich schlüssig* sein müsse und *nicht evident rechtsfehlerhaft* sein dürfe.¹²¹

Allerdings – so der BFH weiter – verlange Art. 19 Abs. 4 GG keine strenge Rechtmäßigkeitsbindung der eine verbindliche Auskunft erteilenden Behörde und entsprechend keine umfassende gerichtliche Rechtmäßigkeitskontrolle im Vorfeld der Steuerfestsetzung. Denn die verbindliche Auskunft entfalte keine Bindungswirkung für die Steuerfestsetzung, wenn sie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rechtswidrig sei (§ 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV). Um dies überprüfen zu lassen, stehe dem Steuerpflichtigen der Rechtsweg gegen den späteren Steuerbescheid offen. Dies genüge den Anforderungen effektiven Rechtsschutzes (i.S. von Art. 19 Abs. 4 GG). Die materielle Richtigkeit der Auskunft werde im Besteuerungsverfahren gegebenenfalls im Rahmen der Anfechtung des Steuerbescheids vom FG umfassend geprüft.

Auch die Bindung der Verwaltung an das Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG) und der damit korrespondierende Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) erfordern nach Auffassung des BFH keine vollinhaltliche Rechtmäßigkeitskontrolle einer verbindlichen Auskunft. Denn die Behörde treffe mit der verbindlichen Auskunft nur eine Aussage über ihre gegenwärtige Einschätzung zur steuerlichen Behandlung eines geplanten Sachverhalts im Vorfeld einer etwaigen Besteuerung dieses Sachverhalts.

¹¹⁸ BFH v. 29.02.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 Rz. 12.

¹¹⁹ Siehe BFH v. 14.07.2015 – VIII R 72/13, juris, Rz. 25 f.

¹²⁰ BFH v. 29.02.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 Rz. 15.

¹²¹ Siehe BFH v. 29.02.2012 – IX R 11/11 BStBl. II 2012, 651 Rz. 15, s.a. BFH v. 05.02.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014.

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

b) Die vorstehend wiedergegebenen Rechtssätze des BFH sind in sich widersprüchlich. Jedenfalls bedeuten sie im Ergebnis einen Eiertanz. Besitzt die Finanzbehörde – wie es der BFH selbst sagt¹²² – kein Auswahlmessen im Hinblick auf den Inhalt der zu erteilenden Auskunft, überzeugt es nicht, ihr stattdessen einen *Beurteilungsspielraum* einzuräumen. Hierfür gibt das Gesetz nichts her.¹²³ Bei der rechtlichen Entscheidung über eine verbindliche Auskunft handelt es sich weder um eine unvertretbare Handlung (wie z. B. bei den sogenannten Prüfungsentscheidungen) noch wohnt ihnen ein besonderes Prognoseelement inne. Ist das Ermessen, zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft, im Einzelfall auf null reduziert, ist es nicht folgerichtig, bei der richterlichen Überprüfungscompetenz zwischen der Verpflichtung zur Auskunftserteilung und dem konkreten Auskunftsinhalt zu unterscheiden. Die Sorge, dass eine später für die Steuerfestsetzung irrelevante, bloß hypothetische Rechtsfrage die Gerichte belasten könnte, ist angesichts der Gebührenpflicht der Auskunft und des Gerichtskostenrisikos praktisch unbegründet.

Zudem lässt es sich nicht rechtssicher bestimmen, ob eine Auskunft „evident rechtsfehlerhaft“ ist. Das Finanzamt wird die erteilte Auskunft in jedem Fall für rechtmäßig halten, denn es erteilt nicht sehenden Auges eine rechtswidrige Auskunft. Dass ein Gericht eine solche Auskunft gleichwohl für „evident“ rechtswidrig hält, wird nur in ganz wenigen Ausnahmefällen praktisch werden. Im Übrigen ist unerfindlich, weshalb eine „evident“ rechtswidrige Auskunft den rechtsstaatlichen Anforderungen an behördliches Handeln nicht entspricht, während ein weniger evidenter Fall von rechtswidrigem Handeln den rechtsstaatlichen Anforderungen entsprechen soll. Der Rechtsstaat verlangt grundsätzlich rechtmäßiges Behördenhandeln. Kurzum: Der vorstehend zitierten Rechtsprechung ist nicht zu folgen. Man muss sich schon entscheiden, ob die rechtliche Richtigkeit der verbindlichen Auskunft im Rechtsmittelverfahren gegen die Auskunft oder aber im Verfahren gegen die nachfolgende Steuerfestsetzung geprüft werden soll.

Zutreffend ist insoweit das Argument des BFH, die Funktion der verbindlichen Auskunft – dem Steuerpflichtigen Planungssicherheit zu verschaffen – bedinge, dass die Behörde keine Auskunft erteilen dürfe, deren Bestand im Festsetzungsverfahren in Frage stehe.¹²⁴ Es gibt aber keine Rechtfertigung, diesen Gedanken ausschließlich auf evidente Rechtsfehler zu beschränken und den Steuerpflichtigen wegen nicht evidenter Rechtsfehler auf den Rechtsbehelf gegen die spätere Steuerfestsetzung zu verweisen. Denn dann wird der Steuerpflichtige zu einem zweigleisigen Prozessverhalten veranlasst: Er wird vorsorglich die verbindliche Auskunft angreifen (für den Fall, dass ein evidenter Rechtsfehler vorliegt), zugleich aber auch die betreffende Steuerfestsetzung (für den Fall, dass zwar ein Rechtsfehler gegeben ist, dieser aber die Schwelle zur „Evidenz“ nicht überschreitet).

Zu Recht weist *Rätke*¹²⁵ darauf hin, dass der Steuerpflichtige eine abschließende materiell-rechtliche Klärung im Klageverfahren gegen eine negative Auskunft nicht erreichen kann. Ist die Negativauskunft inhaltlich vertretbar, kann sie nach Auffassung des BFH nicht mit Erfolg angefochten werden. Der Steuerpflichtige muss dann in seiner Steuererklärung von der für ihn ungünstigen Auskunft abweichen und

¹²² BFH v. 29.02.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 Rz. 16.

¹²³ *Werder/Dannecker*, BB 2014, 926 (930); *Golombek*, BB 2015, 1946 (1951); *Seer*, FR 2017, 161 (168).

¹²⁴ BFH (Fn. 116), BStBl. II 2012, 651 Rz. 18.

¹²⁵ *Rätke* in Klein, AO, 13. Aufl., 2016, § 89 Rz. 29.

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

sich mit Einspruch und Klage gegen die Steuerfestsetzung wenden. Dies ist nicht verfahrensökonomisch, widerspricht dem Zweck des § 89 Abs. 2 AO, dem Steuerpflichtigen Planungssicherheit zu verschaffen, und passt auch nicht zur Gebührenpflicht für die Erteilung verbindlicher Auskünfte.¹²⁶

Die Praxis behilft sich damit, dass der Rechtstreit über die Steuerfestsetzung zunächst nach § 74 FGO ausgesetzt wird. Auch das ist indes bei näherer Betrachtung nicht zutreffend. Der verbindlichen Auskunft (ebenso der Zusage) kommt keine Bindungswirkung zu, wenn sie zulasten des Steuerpflichtigen rechtswidrig ist (§ 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV, § 206 Abs. 2 AO), sodass kein vorgreifliches Rechtsverhältnis vorliegt. Man kann im Gegenteil sogar die Frage aufwerfen, ob für die Klage gegen eine materiell-rechtlich unrichtige Auskunft/Zusage nicht das Rechtsschutzbedürfnis fehlt. Eine solche Auskunft/Zusage hat mangels Bindungswirkung keinerlei nachteilige Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen, weil die strittige Rechtsfrage im Rechtsmittelverfahren gegen die Steuerfestsetzung zu klären ist.

Im Übrigen ist auch nicht auszuschließen, dass das Gerichtsverfahren gegen die verbindliche Auskunft/Zusage und das Gerichtsverfahren gegen die Steuerfestsetzung zu divergierenden Ergebnissen führen, wenn jeweils unterschiedliche Finanzbehörden oder Finanzgerichte zuständig sind.¹²⁷ Der Steuerpflichtige hat immer die Möglichkeit, von einer verbindlichen Auskunft/Zusage im Rechtsbehelfsverfahren gegen die betreffende Steuerfestsetzung keinen Gebrauch zu machen. Die Frage der Rechtmäßigkeit des von der Finanzbehörde im Steuerfestsetzungsverfahren vertretenen Inhalts der verbindlichen Auskunft/Zusage hat dann das FG im Klageverfahren gegen die Steuerfestsetzung eigenständig zu prüfen, und zwar auch dann, wenn zuvor ein anderes FG die Auskunft/Zusage als rechtmäßig beurteilt haben sollte. Eine Bindung qua Rechtskraft dürfte hier nicht gegeben sein, weil der Urteilstenor jeweils ein anderer ist.

Schließlich kann man noch fragen, ob sich der Steuerpflichtige zweigleisig gegen eine für ihn nachteilige rechtswidrige Auskunft/Zusage wenden kann. In Betracht kommt eine Feststellungsklage mit dem Begehren, festzustellen, dass die Auskunft/Zusage gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV, § 206 Abs. 2 AO nicht bindend ist. Fraglich ist, ob dann das Feststellungsinteresse (§ 41 Abs. 2 Satz 1 FGO) zu verneinen ist, weil der Steuerpflichtige sein Ziel durch Anfechtungsklage gegen die Steuerfestsetzung erreichen kann. Das Feststellungsinteresse dürfte nur dann in Bausch und Bogen zu verneinen sein, wenn die Auskunft/Zusage bei Dauersachverhalten in anderen Veranlagungszeiträumen keine für den Steuerpflichtigen nachteiligen Rechtsfolgen mehr auslösen kann. Ist das Feststellungsinteresse zu bejahen, dann besteht auch hier wiederum die Gefahr divergierender finanzgerichtlicher Entscheidungen.

Insgesamt sind die Steuerpflichtigen durch § 89 Abs. 2, §§ 204 ff. AO und die dazu ergangene BFH-Rechtsprechung also in Fragen des Rechtsschutzes einem ziemlichen Wirrwarr ausgesetzt, obwohl die Vorschriften doch der Planungssicherheit dienen sollen. Die Vorschriften (und die dazu ergangene Rechtsprechung) verfehlen dieses Ziel.

¹²⁶ Seer in Tipke/Kruse (Fn. 6), § 89 AO Rz. 61 m.w.N. (Januar 2017).

¹²⁷ So war es im Fall des BFH v. 14.07.2015 – VIII R 72/13, juris.

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

2. Rechtsschutz bei Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG)

Denselben inhaltlichen Widerspruch offenbart die jüngere Rechtsprechung zu § 42e EStG. Sie gewährt dem Antragsteller (Arbeitgeber oder Arbeitnehmer) einerseits nicht nur einen Anspruch auf förmliche Bescheidung, sondern darüber hinaus auch einen Anspruch auf eine rechtlich zutreffende Anrufungsauskunft.¹²⁸ Andererseits soll sich die gerichtliche Überprüfung der erteilten Anrufungsauskunft aber gleichwohl – wie nach der Rechtsprechung zu § 89 Abs. 2 AO – nur auf die bloße Schlüssigkeit im Sinne einer Evidenzprüfung beschränken.¹²⁹

Dies bedeutet im Ergebnis, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer für das Lohnsteuerabzugsverfahren die Pflichten zum Lohnsteuerabzug dem Grunde und der Höhe nach zuvor nicht rechtssicher klären lassen können. Auch erweist sich hier die Abgrenzung danach, wann eine rechtsfehlerhafte Auskunft als solche evident ist und wann nicht, als streitanfällig. Für das Lohnsteuerverfahren wird man aus Sicht des Arbeitgebers gleichwohl mit dieser imperfekten Rechtsprechung leben können. Hält er sich an die (gegebenenfalls materiell unrichtige) Lohnsteuer-Anrufungsauskunft, darf er als Haftungsschuldner im Sinne des § 42d EStG nicht in Anspruch genommen werden.¹³⁰ Damit wird die Steuerentrichtungspflicht des Arbeitgebers im Sinne des § 43 Satz 2 AO auch durch eine vom Antrag des Arbeitgebers abweichende LSt-Anrufungsauskunft geschützt.

Dies gilt allerdings nicht für den Arbeitnehmer, der dann ggf. einen materiell-rechtlich überhöhten LSt-Abzug hinnehmen muss und sich letztlich erst wirksam im Steuerfestsetzungsverfahren gegen einen rechtswidrigen (zu hohen) LSt-Abzug wehren kann. Der Arbeitnehmer wird dadurch gezwungen, gegebenenfalls nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu beantragen, um (mittelbar) wirksamen Rechtsschutz zu erlangen. Dies entspricht der de lege lata bestehenden Rechtslage, dass gemäß § 42e EStG die Streitfragen *allein für das Lohnsteuerabzugsverfahren* geklärt werden, nicht aber auch für die *Veranlagung des Arbeitnehmers*.¹³¹ Im Interesse eines effektiven Rechtsschutzes, einer möglichst frühzeitigen Befriedung sowie zur Vermeidung einer Doppelbefassung der Finanzgerichtsbarkeit mit den gleichen Fragen und zum Ausschluss des Risikos divergierender Urteile könnte es sich empfehlen, die Bindung der Lohnsteueranrufungsauskunft de lege ferenda auf die Veranlagung des Arbeitnehmers zu erstrecken und die Einschränkung auf eine bloße Evidenzprüfung aufzugeben. Dies hätte zur Folge, dass der Arbeitnehmer zum Rechtsbehelfsverfahren des Arbeitgebers gegen die Anrufungsauskunft hinzugezogen (im finanzgerichtlichen Verfahren: beigelegt) werden müsste.

¹²⁸ BFH v. 30.04.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996 (998); BFH v. 05.06.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48 Rz. 14.

¹²⁹ BFH v. 27.02.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894 Rz. 12; BFH v. 05.06.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48 Rz. 15.

¹³⁰ BFH-Urt. v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210 (211).

¹³¹ *Krüger* in Schmidt (Fn. 86), § 42e Rz. 11 m.w.N.; *Heuermann* in Blümich (Fn. 93), § 42e EStG Rz. 38 (März 2016).

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

3. De lege ferenda: Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft

Der Unternehmer ist bekanntlich selbst Steuerschuldner der Umsatzsteuer. Gleichwohl ist seine Stellung mit der des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren wirtschaftlich vergleichbar. Auch der Unternehmer wird kraft Gesetzes als „ehrenamtlicher Steuereinnahmer“ für die Umsatzsteuer verpflichtet und für Fehler, die ihm dabei unterlaufen, im Ergebnis in Haftung genommen. Darüber hinaus ist bei unternehmerischen Abnehmern der Vorsteuerabzug davon abhängig, dass in der Rechnung die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer ausgewiesen ist. Zudem herrscht für die Erstellung und Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen ein vergleichbarer Zeitdruck wie für die Lohnsteuer-Anmeldungen. Wie bei der Lohnsteuer sind auch bei der Umsatzsteuer in kürzester Zeit komplexe Rechtsfragen zu entscheiden. Dies rechtfertigt es, de lege ferenda auch für die Umsatzsteuer ein Auskunftsinstrument zu fordern (Umsatzsteuer-Anrufungsauskunft, siehe ausführlich oben C. V.). Auch insoweit wäre darauf zu achten, dass der Steuerpflichtige einen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf eine rechtlich zutreffende Auskunft hat und dass die Bindungswirkung der Auskunft sich nicht nur auf das Umsatzsteuer-Vorauszahlungsverfahren, sondern auch auf die endgültige Festsetzung der Umsatzsteuer erstreckt.

4. De lege ferenda: weitere Quellensteuer-Anrufungsauskünfte

Bei der Einbehaltung und Abführung anderer Quellensteuern (z. B. der Kapitalertragsteuer) ist der Steuerentrichtungspflichtige (z. B. das Finanzinstitut) in einer vergleichbaren Situation wie der Arbeitgeber im Lohnsteuer-Abzugsverfahren. Er wird ebenfalls für fremde Steuerschuld in die Pflicht genommen, muss komplexe Rechtsfragen überschauen, um zeitnah die Steueranmeldungen abgeben und den Abzug an der Quelle zutreffend durchführen zu können. Wie bereits unter C.V. dargelegt, trifft die Steuerentrichtungspflichtigen dabei ein nicht unerhebliches Haftungsrisiko, das ebenfalls der verfahrensrechtlichen Absicherung bedarf. Deshalb empfiehlt es sich de lege ferenda, auch für diesen Sachbereich eine Auskunft nach dem Vorbild des § 42e EStG einzuführen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die weiterführende Frage, ob nicht alle Auskunftsformen in einer *einheitlichen Vorschrift* zusammengeführt werden sollten. Die bislang existierenden Vorschriften sind historisch zu unterschiedlichen Zeiten entstanden. Die Unterschiede der einzelnen Regelungen und die daraus folgenden Divergenzen in der Rechtsprechung sind nicht zielführend. Sie erhöhen nicht die Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen, sondern sind eher geeignet, für Verwirrung zu sorgen. Dies spricht dafür, die verbindliche Auskunft, die verbindliche Zusage und die Anrufungsauskünfte im sachlichen Kontext zusammenhängend gesetzlich zu regeln.

III. Postulat eines für alle Auskunftsformen gleichartigen Rechtsschutzes

Wie vorstehend unter II. herausgearbeitet, erweist sich die BFH-Rechtsprechung zur eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung verbindlicher Auskünfte/Zusagen einschließlich der LSt-Anrufungsauskünfte als korrekturbedürftig. Die Auskünfte ließen sich von den Finanzgerichten umfassend rechtlich nachprüfen. Dem stehen der Wortlaut des § 89 Abs. 2 AO ebenso wie der des § 42e EStG oder der §§ 204-207 AO nicht entgegen. Die bisherige Rechtsprechung hat

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

ihre verringerte Kontrolldichte nicht methodisch aus dem Gesetz abgeleitet, sondern auf teleologische Erwägungen gestützt, die – wie dargelegt – nicht überzeugend sind.

Mit dem vorstehenden Zwischenergebnis ist noch nicht geklärt, wie die Konkurrenz der Rechtsbehelfe gegen die Auskunft einerseits und gegen den nachfolgenden Steuerverwaltungsakt (Steuerbescheid, lohnsteuerrechtliche Inhaftungnahme) andererseits aufzulösen und der damit verbundenen Gefahr einander widersprechender Gerichtsentscheidungen zu begegnen ist.

Eine Lösung könnte darin zu sehen sein, die verbindliche Auskunft und die Zusage nach einer Außenprüfung *de lege ferenda* als Grundlagenbescheide (§ 171 Abs. 10 AO) auszugestalten. Dazu müssten § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv und § 206 Abs. 2 AO gestrichen sowie § 2 Abs. 2, 3 StAusKv und § 207 AO entsprechend angepasst werden. Der Arbeitskreis Steuerrecht hat sich jedoch gegen diese Lösung entschieden. Sie würde den Steuerpflichtigen dazu zwingen, eine für ihn ungünstige Auskunft in jedem Fall gerichtlich anzugreifen, um seine Rechtsauffassung durchzusetzen. Spätere rechtliche Einwendungen im Veranlagungsverfahren wären abgeschnitten, wenn sie durch Rechtsbehelfe gegen die Auskunft hätten vorgebracht werden können. Damit würde der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu einem risikobehafteten Instrument, zu einem verfahrensrechtlichen Stolperstein. Die Attraktivität der verbindlichen Auskunft als Hilfsmittel zur Gewinnung von Planungssicherheit wäre erheblich beeinträchtigt.

Der Ansatzpunkt zur Auflösung der Rechtsmittelkonkurrenz zwischen Auskunfts- und späterem Veranlagungsverfahren findet sich unmittelbar im Tatbestand des § 89 Abs. 2 AO: Ein Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft besteht nur für die *rechtliche Beurteilung noch nicht verwirklichter Sachverhalte*. Ist der betreffende Sachverhalt hingegen bereits verwirklicht, so kommt eine verbindliche Auskunft nicht in Betracht. Dafür besteht dann auch kein Bedürfnis, weil der Steuerpflichtige die betreffende Disposition bereits getroffen hat. Über die steuerrechtliche Beurteilung des verwirklichten Sachverhalts ist ausschließlich im Veranlagungsverfahren und im Rechtsmittelverfahren gegen den entsprechenden Steuerbescheid zu entscheiden.

Dieses im Tatbestand des § 89 Abs. 2 AO angelegte Grundprinzip ist folgerichtig auf das Rechtsbehelfsverfahren gegen die erteilte Auskunft zu erstrecken: Hat der Steuerpflichtige sich zu einem Zeitpunkt, als der betreffende Sachverhalt noch nicht verwirklicht war, mit einem Rechtsbehelf gegen eine für ihn ungünstige verbindliche Auskunft gewandt, so ist dieser Rechtsbehelf *in der Hauptsache erledigt*, wenn der Sachverhalt verwirklicht wird. Denn mit der Verwirklichung des Sachverhalts steht fest, dass von nun an über seine Beurteilung keine verbindliche Auskunft mehr erteilt werden kann, und es ist unerheblich, ob die vor Verwirklichung des Sachverhalts erteilte Auskunft richtig oder falsch war. Mit der Verwirklichung des Sachverhalts ist über dessen steuerrechtliche Beurteilung nur noch im Veranlagungsverfahren und im Rechtsbehelfsverfahren gegen den nachfolgenden Steuerbescheid zu entscheiden.

Ob diese Prozesslage – was vorzugswürdig erscheint – als Erledigung des gegen die Auskunft eingelegten Rechtsbehelfs in der Hauptsache einzuordnen ist, oder aber ob das Rechtsmittel

D. Rechtsschutz gegen Nicht- und Negativauskünfte

gegen die verbindliche Auskunft mit der Verwirklichung des Sachverhalts unzulässig wird, mag hier offen bleiben. Entscheidend ist, dass der verwirklichte Sachverhalt steuerrechtlich allein im Veranlagungsverfahren und im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid zu überprüfen ist, sodass eine doppelte Prozessführung und die Gefahr einander widersprechender Gerichtsentscheidungen vermieden werden.¹³²

Dieser aus dem Tatbestand des § 89 Abs. 2 AO gewonnene Grundgedanke ist, da es sich bei dieser Vorschrift um die Grundnorm der Auskunftserteilung handelt, auf alle andere Arten von Auskünften (z.B. auch nach § 42e EStG) zu erstrecken, sodass auch insoweit eine finanzgerichtliche Doppelbefassung und einander widersprechende Gerichtsentscheidungen vermieden werden.

IV. Fazit

1. Der Steuerpflichtige kann alle Arten von Auskünften, die Verwaltungsakte sind, mit Rechtsmitteln angreifen und im Rechtsmittelverfahren eine vollständige rechtliche Überprüfung der Auskünfte erlangen, solange er den Sachverhalt, der Gegenstand der Auskunft ist, noch nicht verwirklicht hat.
2. Wird der betreffende Sachverhalt während des Rechtsmittelverfahrens gegen die Auskunft verwirklicht, ist dieses Rechtsmittelverfahren in der Hauptsache erledigt. Der verwirklichte Sachverhalt ist steuerrechtlich allein im Veranlagungsverfahren und im Rechtsmittelverfahren gegen den nachfolgenden Steuerbescheid zu überprüfen. Bei der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer bedeutet dies, dass der Arbeitnehmer bzw. der Kapitalanleger den Steuerabzug im Rahmen seiner Veranlagung anfechten muss. Bei der Umsatzsteuer ist gegebenenfalls eine berichtigte Rechnung zu erstellen.

¹³² Auf der Grundlage dieser Rechtsauffassung hätte es zum BFH-Urteil v. 14.07.2015 – VIII R 72/13, juris, nicht kommen dürfen. In der mündlichen Verhandlung vor dem BFH stellte sich heraus, dass die entsprechende Kapitalertragsteueranmeldung bereits abgegeben und mit dem Einspruch angefochten worden war, das Einspruchsverfahren war ausgesetzt, um die BFH-Entscheidung gegen die Auskunft abzuwarten.

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

I. Rechtliches Gehör und Mitteilung der Unterlagen der Besteuerung

Ein datenschutzrechtlicher Informationsanspruch des Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden war bisher in der AO nicht geregelt.¹³³ Überhaupt zeigt sich die AO gegenüber Informationsrechten der Steuerpflichtigen bisher sehr zurückhaltend. § 91 Abs. 1 AO verpflichtet die Finanzbehörden zur Gewährung rechtlichen Gehörs, bevor gegen den Steuerpflichtigen ein Verwaltungsakt erlassen wird. Das Recht auf Gehör wird aber durch die umfassende Heilung des unter Verletzung rechtlichen Gehörs ergangenen (rechtswidrigen) Verwaltungsakts nach § 126 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 AO relativiert. Danach kann das rechtliche Gehör sogar bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens wirksam nachgeholt werden. Damit verbleiben im Verwaltungsverfahren den Finanzbehörden unterlaufene Gehörsverletzungen weitgehend sanktionslos, zumal der Bundesfinanzhof dazu eine sehr verwaltungsfreundliche Rechtsprechung vertritt. So soll die Heilung bereits durch die Möglichkeit eintreten, dass der Steuerpflichtige im Einspruchsverfahren zum angefochtenen Verwaltungsakt Stellung nehmen kann.¹³⁴ In einer weiteren Entscheidung meinte der BFH sogar, dass eine Heilung der Verletzung rechtlichen Gehörs nach § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO bereits dann eintrete, wenn das Finanzamt im Steuerbescheid deutlich auf etwaige Abweichungen gegenüber der Steuererklärung hinweise.¹³⁵ Diese verwaltungsfreundliche Rechtsprechung minimiert den *Grundrechtsschutz durch Verfahren* und lädt die Finanzbehörden zu einem sorglosen, schludrigen Umgang mit den Steuerpflichtigen schützenden Verfahrensvorschriften gerade zu ein. Sie ist daher abzulehnen.¹³⁶

Ein wichtiges Informationsrecht statuiert immerhin § 364 AO für die Beteiligten eines außergerichtlichen Einspruchsverfahrens. Ihnen sind auf Antrag die „*Unterlagen der Besteuerung*“ mitzuteilen. Der Begriff ist nicht gleichbedeutend mit „Besteuerungsgrundlagen“ (s. § 199 Abs. 1 AO), sondern geht darüber hinaus. Darunter fallen alle Schriftstücke und Daten, die als Beweismittel und Beweisergebnisse geeignet sind, die Sachaufklärung zu beeinflussen.¹³⁷ Der Auskunftsanspruch ist Ausfluss des Rechts auf Gehör. Der Finanzbehörde steht *kein Ermessen* zu; sie hat auf Antrag eines am Einspruchsverfahren Beteiligten (§ 359 AO: Einspruchsführer und Hinzugezogene) diesem die für den angefochtenen Verwaltungsakt entscheidungsrelevanten Unterlagen zu übermitteln. Damit kann der Steuerpflichtige die Finanzbehörde spätestens im Einspruchsverfahren zur umfassenden Information über einen gegen ihn erlassenen Verwaltungsakt zwingen.

¹³³ Mit Wirkung v. 25.05.2018 (Inkrafttreten der EU-Datenschutz-GrundVO 2016/679 v. 27.04.2016, ABl. EU Nr. L 119/1) behandeln nun §§ 32a-j AO n.F. Informationspflichten des Staates und Auskunftsrechte der Betroffenen (siehe dazu unten II.5.).

¹³⁴ BFH v. 17.09.1997 – II R 15/95, BFH/NV 1998, 416.

¹³⁵ BFH v. 30.04.2014 – X B 244/13, BFH/NV 2014, 1350.

¹³⁶ Krit. Seer, in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 126 AO Rz. 7 (Oktober 2015); strenger auch Sächsisches FG v. 25.02.2013 – 8 V 1384/12, ZWH 2013, 336.

¹³⁷ FG Düsseldorf v. 19.03.2007 – 16 V 4828/06 A (H [L]), EFG 2007, 1053 (1054); FG Hamburg v. 30.01.2002 – 4 V 4/12, PStR 2012, 166; Seer, in Tipke/Kruse (Fn. 8), § 364 AO Rz. 4 (Mai 2015).

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

Der Anspruch auf Mitteilung der Unterlagen der Besteuerung ist *nicht gleichbedeutend* mit einem *Akteneinsichtsrecht* (dazu unten III.).¹³⁸ Das Akteneinsichtsrecht geht darüber hinaus. Während bei der Mitteilungspflicht die Finanzbehörde die entscheidungsrelevanten Unterlagen aus dem Aktenmaterial selektiert und damit praktisch „gefiltert“ dem am Einspruchsverfahren Beteiligten übersendet, macht der Steuerpflichtige sich bei einer Akteneinsicht von der *Gesamtheit der in einer Akte gespeicherten Unterlagen* ein Bild. Daher wird durch die weitergehende Akteneinsicht das Mitteilungsrecht des § 364 AO erfüllt.¹³⁹ Sowohl bei der Entscheidung über eine Akteneinsicht als auch bei der über die Mitteilung von Unterlagen muss die Finanzbehörde ein etwaig entgegenstehendes Steuergeheimnis Dritter (§ 30 AO) beachten.

II. Datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch

1. Bisherige einfach-gesetzliche Grundlagen

Bisher war in der AO kein allgemeiner datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen geregelt. Das Schweigen des Gesetzgebers war jedoch nicht in der Weise „beredt“, dass damit ein datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch kategorisch ausgeschlossen gewesen wäre. Vielmehr fanden bisher im Zuständigkeitsbereich des Bundes das Bundesdatenschutzgesetz (a. F.) und in den Zuständigkeitsbereichen der Länder die Landesdatenschutzgesetze subsidiär Anwendung.¹⁴⁰ Gegenüber den Bundesbehörden gab § 19 Abs. 1 BDSG a. F. einen Anspruch auf Auskunft über gespeicherte personenbezogene Daten und den Zweck der Speicherung sowie über Empfänger, an die personenbezogene Daten weitergegeben worden sind. Vergleichbare Auskunftsansprüche gewährten die Landesdatenschutzgesetze gegenüber den Landesbehörden.¹⁴¹

Allerdings wirkten diese Auskunftsansprüche *nicht absolut*. So unterblieb etwa nach § 19 Abs. 4 BDSG a. F. die Auskunftserteilung, soweit die Auskunft die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der verantwortlichen Stelle liegenden Aufgabe gefährden würde oder die Daten nach einer Rechtsvorschrift (oder ihrem Wesen nach), insbesondere wegen der überwiegenden berechtigten Interessen eines Dritten, geheim gehalten werden müssen, und deswegen das Auskunftsinteresse des Betroffenen zurücktreten muss. Die letztgenannte Einschränkung berücksichtigte insbesondere das nach § 30 AO geschützte Steuergeheimnis Dritter. Vergleichbare Einschränkungen des Auskunftsanspruchs enthalten auch die DSG der Länder.¹⁴² Eine Auskunftsverweigerung war von der jeweiligen Behörde zu begründen, es sei denn, dadurch würde der mit der Auskunftsverweigerung verfolgte Zweck vereitelt.¹⁴³

¹³⁸ BFH v. 23.02.2010 – VII R 19/09; BStBl. II 2010, 729 (730 f.); FG Düsseldorf v. 19.03.2007 – 16 V 4828/06 A (H [L]), EFG 2007, 1053 (1054).

¹³⁹ Loschelder, AO-StB 2003, 126 (128).

¹⁴⁰ Zur Subsidiarität des BDSG s. § 1 Abs. 3 Satz 1 BDSG a.F. und exemplarisch für den Datenschutz im Bereich der Länderverwaltungen s. § 2 Abs. 3 DSG NW.

¹⁴¹ Siehe exemplarisch § 18 Abs. 1 LDSG NW.

¹⁴² Siehe exemplarisch § 18 Abs. 3 LDSG NW.

¹⁴³ Siehe etwa §§ 19 Abs. 5 BDSG a.F., 18 Abs. 4 LDSG NW.

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

2. Aussagen des BVerfG vom 10. März 2008

Das BVerfG hat den datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruch verfassungsrechtlich im Grundrecht auf den Schutz der Persönlichkeit in der Ausprägung als Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V. mit Art. 1 Abs. 1 GG) und im Anspruch auf effektiven Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 GG) verortet.¹⁴⁴ Der das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vermittelte Grundrechtsschutz erschöpft sich dabei nicht in einem Abwehrrecht gegen staatliche Datenerhebung und Datenverarbeitung. Vielmehr schützt das Grundrecht auch das Interesse des Einzelnen, von staatlichen informationsbezogenen Maßnahmen zu erfahren, die ihn in seinen Grundrechten betreffen. Wer nicht mit hinreichender Sicherheit überschauen kann, welche ihn betreffenden Informationen in bestimmten Bereichen seiner sozialen Umwelt bekannt sind, und wer das Wissen möglicher Kommunikationspartner nicht abzuschätzen vermag, kann in seiner Freiheit wesentlich gehemmt werden, aus eigener Selbstbestimmung zu planen und zu entscheiden. Nur wenn der Einzelne, der möglicherweise von einem Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung betroffen ist, eine Möglichkeit hat, von diesem Eingriff zu erfahren, kann er die für die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit wichtige Orientierung und Erwartungssicherheit erlangen.¹⁴⁵ Diese Informationsmöglichkeit ist ferner Voraussetzung dafür, dass er die Rechtswidrigkeit der Informationsgewinnung oder etwaige Rechte auf Löschung oder Berichtigung geltend machen kann. Insoweit ist der Anspruch auf die Kenntniserlangung ein Erfordernis effektiven Grundrechtsschutzes im Bereich sowohl des behördlichen als auch des gerichtlichen Verfahrens.¹⁴⁶

Im Hinblick auf Datensammlungen, bei denen keine Pflicht der Behörde zu einer aktiven Benachrichtigung der Betroffenen besteht, kommt nach Ansicht des BVerfG einem Informationsrecht auf eigene Initiative eine zentrale Bedeutung für den Grundrechtsschutz zu. Das BVerfG sieht gegenüber derartigen Datensammlungen in dem Informationsrecht des Betroffenen einen zentralen Baustein einer staatlichen Informationsordnung, die den grundrechtlichen Vorgaben genügt. Der Gesetzgeber sei verpflichtet, ein derartiges Informationsrecht zu schaffen.¹⁴⁷ Dabei bestehe für ein *behördliches Ermessen* bei der Entscheidung über die Auskunftserteilung in derartigen Fällen verfassungsrechtlich *kein Raum*. Vielmehr müssten höherrangige Interessen bereits im Gesetz abstraktgenerell formuliert sein.¹⁴⁸ Als eine solche generelle Vorschrift hat das BVerfG die Regelung des § 19 BDSG a. F. und insbesondere die Abwägungsklausel des § 19 Abs. 4 BDSG a. F. gebilligt.

3. BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008

Trotz des vom BVerfG in der Entscheidung vom 10. März 2008 gegebenen Hinweises hatte der Gesetzgeber bisher *kein steuerspezifisches*, den Datenschutz verwirklichendes *Informationsrecht* ausgestaltet. Stattdessen hat das BMF in Abstimmung mit den obersten Landesfinanzbehörden zunächst nur

¹⁴⁴ BVerfG v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, BVerfGE 120, 351 (359 ff.).

¹⁴⁵ So BVerfG v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, Rz. 59.

¹⁴⁶ So BVerfG v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, Rz. 60.

¹⁴⁷ So BVerfG v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, Rz. 71-73.

¹⁴⁸ So BVerfG v. 10.03.2008 – 1 BvR 2388/03, Rz. 74 f.

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

einen Erlass herausgegeben, der den datenschutzrechtlichen Informationsanspruch des Einzelnen für das Verwaltungsverfahren regelt.¹⁴⁹ Nach Rz. 1 des Erlasses sollen die an dem Besteuerungsverfahren Beteiligten – unabhängig von ihrer Rechtsform – auf Antrag Auskunft über die zu ihrer Person gespeicherten Daten erhalten, wenn sie ein berechtigtes Interesse darlegen und keine Gründe für eine Auskunftsverweigerung vorliegen. Neben der Darlegung eines berechtigten Auskunftsinteresses verlangt Rz. 5 außerdem, in dem Antrag die Art der Daten näher zu bezeichnen und hinreichend präzise Angaben zu machen, die das Auffinden der Daten ermöglichen. Damit knüpft der Erlass an Vorgaben des § 19 Abs. 1 Sätze 2 und 3 BDSG a. F. an.

Das berechtigte Interesse bejaht Rz. 2 vor allem in den Fällen des Beraterwechsels oder Erbfalls. Damit bleibt der Erlass aber weit hinter den Anforderungen des BVerfG zurück,¹⁵⁰ das den Informationsanspruch nicht an ein bestimmtes „berechtigtes Interesse“ gebunden hat (siehe vorstehend unter 2.). Rz. 3 des Erlasses verneint das berechtigte Interesse (offenbar aus schlicht fiskalischen Motiven!) generell für Fälle, in denen der Antragsteller Informationen erlangen will, um zivilrechtliche Ansprüche (z. B. wegen Amtshaftung oder Insolvenzanfechtung) gegen den Bund oder ein Land zu verfolgen. Mit diesem generellen Ausschluss verstößt die Finanzverwaltung, die grundrechtsverpflichtet ist, aber gegen das Rechtsstaatsprinzip. Der Staat kann sich nicht durch *Informationsverweigerung* unter Berufung auf ein angeblich bestehendes Ausforschungsverbot berechtigten zivilrechtlichen Ansprüchen entziehen.

Als Fälle der Auskunftsverweigerung nennt Rz. 7 die in der Abwägungsklausel des § 19 Abs. 4 BDSG a. F. enthaltenen Fallgruppen. Als Fälle, in denen die Auskunft die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben gefährden würde (§ 19 Abs. 4 Nr. 1 BDSG a. F.), erkennt Rz. 8 des Erlasses Fälle, in denen der Antragsteller durch die Auskunft Informationen erhalten würde, die ihn in die Lage versetzen könnten, Sachverhalte zu verschleiern oder Spuren zu verwischen. Auch befürchtet der Erlass, dass der Beteiligte bei Kenntnis von bereits bei der Finanzbehörde gespeicherten Daten sein Steuerklärungsverhalten darauf abstellen könnte. Zumindest der letztgenannte Grund vermag in Ansehung der grundrechtlichen Bedeutung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung zumindest in seiner Weite kaum zu überzeugen und steht im Widerspruch zu dem Ziel einer vorausgefüllten Steuererklärung. Insgesamt ist der Auskunftserlass von einer restriktiven Grundhaltung geprägt, die dem Grundsatz einer transparenten, mit offenem Visier arbeitenden Finanzverwaltung nicht entspricht. Der ehrliche Steuerpflichtige hat letztlich die Nachteile zu tragen, dass es auch unehrliche Steuerpflichtige gibt und die Finanzverwaltung ihr Verhalten auf unehrliche Steuerpflichtige abstellt. Dies fördert jedoch das Vertrauensverhältnis zum Steuerpflichtigen nicht.

Ein bedeutender Auskunftsverweigerungsgrund im Sinne des § 19 Abs. 4 Nr. 3 BDSG a.F. bildet das Steuergeheimnis Dritter, das nur unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 AO durchbrochen werden darf (so zutreffend Rz. 10 des Erlasses). Hier ist im Einzelfall eine Abwägung zwischen den widerstreitenden grundrechtlichen Interessen der Betroffenen vorzunehmen. Dabei schützt Rz. 10 im Ein-

¹⁴⁹ BMF v. 17.12.2008, BStBl. I 2009, 6.

¹⁵⁰ Ebenfalls kritisch zu diesen engen Grenzen *Polenz*, NJW 2009, 1921 (1925 f.).

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

klang mit der Rechtsprechung¹⁵¹ grundsätzlich auch den Anzeigenerstatter und andere Informanten. Handelt es sich bei den Drittverhältnissen um Geschäftsbeziehungen zu dem Steuerpflichtigen selbst, wird man in der Regel aber nicht von einem überwiegenden Geheimhaltungsinteresse des Dritten ausgehen können.

4. EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016

Der vom BVerfG aus dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung gefolgerte datenschutzrechtliche Informationsanspruch wird nunmehr in den Art. 13-15 der EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016¹⁵² umfassend konkretisiert. Die EU-Datenschutz-GrundVO schützt *natürliche Personen*, ist am 25. Mai 2016 in Kraft getreten und wird nach einer zweijährigen Übergangszeit am 25. Mai 2018 für alle EU-Mitgliedstaaten unmittelbar verbindlich. Art. 13 und 14 der EU-Datenschutz-GrundVO enthalten *Informationspflichten* von sogenannten Verantwortlichen (dazu gehören insbesondere auch staatliche Behörden) gegenüber betroffenen Personen, die ihrerseits nach Art. 15 jeweils ein *Auskunftsrecht* besitzen. Gegenstand der Informationspflicht sind insbesondere Angaben über die Kategorie der verarbeiteten Daten und die Verarbeitungszwecke, über Empfänger bzw. Kategorien von Empfängern, an die Daten weitergeleitet werden, über die Dauer bzw. Kriterien der Speicherung und die Herkunft der Daten. Nach Art. 13 Abs. 1 EU-Datenschutz-GrundVO hat der Verantwortliche (das heißt die Finanzbehörde) den Betroffenen unter anderem über den Zweck der Datenerhebung, die Rechtsgrundlage für die Datenverarbeitung, die Kontaktdaten des Datenschutzbeauftragten und eine ggf. bestehende Absicht der Datenübermittlung in ein Drittland zu informieren.¹⁵³ Art. 13 Abs. 2 EU-Datenschutz-GrundVO verlangt auch eine Information über die Dauer der Speicherung und eine Belehrung über die Rechte des Betroffenen. Dasselbe gilt nach Art. 13 Abs. 3 EU-Datenschutz-GrundVO für den Fall, dass der Verantwortliche die Daten für andere Zwecke weiterverarbeiten will. Art. 5 der EU-Datenschutz-GrundVO nennt als Grundsätze der Datenverarbeitung die Rechtmäßigkeit, Verarbeitung nach Treu und Glauben, Transparenz, Zweckbindung, Datenminimierung, Richtigkeit, Speicherbegrenzung, Integrität und Vertraulichkeit. In der Gesamtschau ist die EU-Datenschutz-GrundVO in hohem Maße vom Gedanken der *Transparenz* und *Verhältnismäßigkeit* geprägt. Es gilt der *Grundsatz des offenen Visiers*. Der europäische Verordnungsgeber will mit den Informationsrechten gewährleisten, dass die betroffene Person bereits zum Zeitpunkt der Datenerhebung über deren Zweck und Ziel sowie über den weiteren Verarbeitungsvorgang unterrichtet wird.¹⁵⁴ Art. 22 Abs. 1 EU-Datenschutz-GrundVO gibt der betroffenen Person sogar ausdrücklich ein *Recht zum Widerspruch*.

Angesichts dieser zukünftig unmittelbar in den Mitgliedstaaten geltenden Neuregelung war der BMF-Erlass vom 17. Dezember 2008 (siehe vorstehend unter 3.) nicht mehr aufrecht zu erhalten.

¹⁵¹ BFH v. 07.05.1985 – VII R 25/82, BStBl. II 1985, 571 (572); BFH v. 08.02.1994 – VII R 88/92, BStBl. II 1994, 552 (553); BFH v. 07.12.2006 – V B 163/05, BStBl. II 2007, 275 (276).

¹⁵² VO (EU) 2016/679 des Europäischen Parlamentes und des Rates v. 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. EU Nr. L 119/1 v. 04.05.2016.

¹⁵³ Siehe *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1868).

¹⁵⁴ Siehe Erwägungsgründe 60 u. 61 zu der EU-Datenschutz-GrundVO (Fn. 152).

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass Art. 23 Abs. 1 Buchstabe e) und j) der EU-Datenschutz-GrundVO gesetzliche Beschränkungen der Informationsrechte im Steuerbereich und zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer Personen durch die Mitgliedstaaten zulassen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Beschränkung den Wesensgehalt des Datenschutz-Grundrechts achtet und eine notwendige und verhältnismäßige Maßnahme darstellt. Danach besitzt nicht der Steuerpflichtige für die Geltendmachung seines Informationsanspruchs eine Darlegungslast im Sinne eines „berechtigten Interesses“; er muss nicht einmal begründen, warum er ein Interesse daran hat, zu erfahren, was die Finanzbehörde über ihn weiß.¹⁵⁵ Vielmehr steht der *Staat*, der dieses Informationsrecht einschränken will, unter einem *Rechtfertigungszwang*. Für die Datenverarbeitung gilt ein „*Verbot mit Erlaubnisvorbehalt*“¹⁵⁶. Deshalb werden die Finanzbehörden plausibel erklären müssen, warum es Gemeinwohlinteressen gebieten, den Steuerpflichtigen über die zu seiner Person gesammelten Daten im Unklaren zu lassen. Ein pauschaler Hinweis auf eine mögliche Gefährdung des Steuergeheimnisses Dritter reicht mithin nicht aus, um eine Auskunft zu verweigern.

5. Begrenzung der Informations- und Auskunftsrechte durch §§ 32a-32c AO n. F.

Vor diesem Hintergrund hat der deutsche Gesetzgeber versucht, mit dem sogenannten Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017 das Datenschutzrecht im Besteuerungsverfahren an die EU-Datenschutz-GrundVO mit Wirkung vom 25. Mai 2018 anzupassen.¹⁵⁷ Nach Art. 5 Abs. 1 lit. b) EU-Datenschutz-GrundVO dürfen personenbezogene Daten nur zu festgelegten, eindeutigen und legitimen Zwecken erhoben und nur zu diesen Zwecken verwendet werden. Nach Art. 6 Abs. 1 EU-Datenschutz-GrundVO ist die Verarbeitung der rechtmäßig erhobenen personenbezogenen Daten nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Dazu zählt Art. 6 Abs. 1 lit. e) EU-Datenschutz-GrundVO, dass die Verarbeitung für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen worden ist. §§ 29b, 29c AO n.F. definieren aus nationaler deutscher Sicht derartige öffentliche Interessen des Steuervollzuges, welche den Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung rechtfertigen.¹⁵⁸

In dem auf ungewöhnliche Weise – unter Nichtbeteiligung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages – hastig noch in der 18. Legislaturperiode verabschiedeten Gesetzespaket¹⁵⁹ wird die Intention des Gesetzgebers erkennbar, bereichsspezifisch den status quo des „steuerliche Datenschutzrechts“ möglichst beizubehalten.¹⁶⁰ Dementsprechend normiert die AO selbst nach wie vor keinen Auskunftsanspruch zugunsten des Steuerpflichtigen. Dazu ist unmittelbar auf Art. 15 EU-Datenschutz-GrundVO (siehe vorstehend 4.) zu rekurrieren.

¹⁵⁵ *Krumm*, DB 2017, 2182 (2192).

¹⁵⁶ So treffend *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1862).

¹⁵⁷ BGBl. I 2017, 2097.

¹⁵⁸ Siehe näher *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860 (1864 ff.).

¹⁵⁹ Mit Recht krit. zum Verfahrensablauf der Präsident des BFH *Mellinghoff* in seinem Grußwort zum Steuerberaterkongress 2017, 6 f.

¹⁶⁰ So *Myßen/Kraus*, DB 2017, 1860.

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

Allerdings findet die EU-Datenschutz-GrundVO gemäß Art. 2 Abs. 2 lit. a) nur auf Tätigkeiten Anwendung, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fallen. Dazu zählt neben den besonderen Verbrauchsteuern vor allem die durch die MwStSystRL unionsrechtlich vereinheitlichte Umsatzsteuer.¹⁶¹ Dagegen bleibt der Vollzug national geregelter Steuern (z. B. der Einkommen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer) grundsätzlich von der EU-Datenschutz-GrundVO unangetastet.¹⁶² Immerhin enthält aber § 2a Abs. 5 AO n. F. eine beachtliche Erweiterung der Anwendung der EU-Datenschutz-GrundVO. Nach § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO n. F. beschränkt sich die Anwendung der EU-Datenschutz-GrundVO nicht auf natürliche Personen, sondern erfasst auch Körperschaften, rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen.¹⁶³ In der Zusammenschau mag aus den Gesetzesmotiven und der Erweiterungsnorm des § 2a Abs. 5 AO der gesetzgeberische Wille gefolgert werden,¹⁶⁴ das EU-Datenschutzrecht generell auf das nationale Besteuerungsverfahren zu übertragen. Dies hätte aber im Gesetz selbst deutlich zum Ausdruck gebracht werden müssen. Begünstigt durch das unionsrechtliche Wiederholungsverbot erweist sich das Nebeneinander der EU-Datenschutz-GrundVO und der Neuregelung der §§ 29a ff., 32a ff. AO letztlich als wenig transparent und normenklar.

§§ 32a-c AO n. F. statuieren *Einschränkungen* der von Amts wegen von den Finanzbehörden zu erfüllenden Informationspflicht der Art. 13, 14 EU-Datenschutz-GrundVO (jeweils in § 32a, 32b AO n.F.) sowie des Auskunftsrechts der betroffenen Person aus Art. 15 EU-Datenschutz-GrundVO (in § 32c AO n.F.). Für die Einschränkung des Auskunftsrechts aus Art. 15 EU-Datenschutz-GrundVO verweist § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO n. F. zunächst auf die in § 32b Abs. 1, 2 AO n. F. statuierten Informationsverweigerungsgründe hinsichtlich der nicht beim Steuerpflichtigen selbst erhobenen Daten (s. Art. 14 EU-Datenschutz-GrundVO). Dabei handelt es sich vor allem um das Interesse des Staates an der ordnungsgemäßen Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden und anderer öffentlicher Stellen liegenden Aufgaben im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchstaben d) – h) EU-Datenschutz-GrundVO sowie den Schutz überwiegender berechtigter Interessen eines Dritten (siehe Art. 23 Abs. 1 Buchstabe i) EU-Datenschutz-GrundVO) nach § 30 AO (Steuergeheimnis Dritter). Durch den Verweis des § 32b Abs. 1 Satz 2 AO n. F. auf die Vorschrift des § 32a Abs. 2 AO n. F. werden die dort *genannten Regelbeispiele* für ein überwiegendes öffentliches Interesse an der Geheimhaltung auch für die *Einschränkung des Auskunftsanspruchs* des Steuerpflichtigen relevant. Danach wird die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben insbesondere dann gefährdet, wenn die Erteilung der Information den Betroffenen oder Dritte in die Lage versetzen könnte, steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern oder steuerlich bedeutsame Spuren zu verwischen oder Art und Umfang der Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten auf den

¹⁶¹ Siehe EuGH v. 26.02.2013 – C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, Rz. 19 – Akerberg Fransson; EuGH v. 17.12.2015 – C – 419/14, ECLI:EU:C:2015:832, Rz. 90 – WebMindLicenses.

¹⁶² *Krumm*, DB 2017, 2182 (2186) macht zu Recht darauf aufmerksam, dass der historische Gesetzgeber, wenn er Beispiele aus der Einkommensteuer nennt (so im Bericht des Ausschusses für Arbeit und Soziales, BT-Drucks. 18/12611, 84 v. 31.05.2017) wohl eher von einer umfassenden Anwendung der EU-Datenschutz-GrundVO ausgegangen ist. Dies entspräche aber nicht dem in Art. 16 AEUV verankerten Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung.

¹⁶³ Außerdem erweitert § 2a Abs. 5 Nr. 1 AO n.F. die Anwendungsbereich auf bereits verstorbene natürliche Personen.

¹⁶⁴ Siehe *Krumm*, DB 2017, 2182 (2186 f.).

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

Kenntnisstand der Finanzbehörden einzustellen (Nr. 1) oder Rückschlüsse auf die Ausgestaltung automationsgestützter Risikomanagementsysteme oder auf geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen zuzulassen (Nr. 2). Damit versucht der Gesetzgeber, seine mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016¹⁶⁵ in § 88 Abs. 3 Satz 3, Abs. 5 Satz 4 AO n. F. verankerte Geheimhaltungspflicht im Hinblick auf die Kriterien der Risikomanagementsysteme auch im Lichte der EU-Datenschutz-GrundVO aufrechtzuerhalten.¹⁶⁶

Allerdings werden die Finanzbehörden nicht mehr pauschal auf eine irgendwie geartete Gefährdungslage verweisen können.¹⁶⁷ So begründet etwa die auf der Grundlage der EU-AmtshilfeRL 2011/16/EU vom 15. Februar 2011 (ergänzt durch RL 2014/107/EU vom 9. Dezember 2014)¹⁶⁸ erfolgende automatische Übermittlung von Finanzkontendaten allein noch keine konkrete Gefährdungslage. Dasselbe gilt für den automatischen Datenaustausch auf der Basis des sogenannten mehrseitigen Abkommens vom 29. Oktober 2014.¹⁶⁹ Ganz im Gegenteil: Der Steuerpflichtige hat einen legitimen Anspruch darauf zu erfahren, welche Daten die Finanzbehörde über ihn und seine Vermögensverhältnisse gespeichert hat. Denn nur so wird es ihm ermöglicht, die Richtigkeit der gespeicherten Daten zu überprüfen und gegebenenfalls in seiner Steuererklärung mit einer Erläuterung zu korrigieren, um im Falle eines sogenannten Mismatching nicht in den Verdacht einer vorsätzlichen Steuerverkürzung zu geraten.

Etwas anderes kann dann gelten, wenn sich etwa aus einzelfallbezogenen Kontrollmitteilungen ernsthaft die Gefahr ergibt, dass der Steuerpflichtige bei deren Kenntnis den verwirklichten Sachverhalt nachträglich verschleiern und Beweismaterial verändern oder vernichten könnte. Dies könnte etwa der Fall sein, wenn die Finanzbehörde erstmalig von Auslandssachverhalten erfährt, die nicht nur bloße gewöhnliche Routine-Geldanlagen betreffen und auf noch unbekannte Steuertatbestände schließen lassen. Aber auch dann ist die Ablehnung der Auskunftserteilung gegenüber der betroffenen Person nach § 32c Abs. 4 AO n. F. zu begründen. Da die Einschränkung des Datenschutzrechts unter der Schranken-Schranke des *Verhältnismäßigkeitsprinzips* steht, darf diese Begründung nicht auf einer abstrakten Ebene verbleiben, sondern muss die Gefährdungslage im Hinblick auf den *konkreten Einzelfall* des Steuerpflichtigen darlegen. Der Betroffene muss in die Lage versetzt werden, die Ablehnung der Auskunftserteilung nachzuvollziehen und gegebenenfalls durch den Bundesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit prüfen zu lassen (dazu nun § 32c Abs. 5 AO n. F.). Zudem verlangt § 32a Abs. 2 AO n. F. in sinngemäßer Anwendung zusätzlich, dass durch die Informationspreisgabe die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte „wesentlich erschwert“ würden. Diese Kausalbeziehung muss ebenfalls nachvollziehbar begründet werden.

¹⁶⁵ BGBl. I 2016, 1679 (1683 f.).

¹⁶⁶ Kritisch zur Intransparenz *Seer*, *StuW* 2015, 315 (324 f.).

¹⁶⁷ So noch VG Berlin v. 13.10.2016 – 2 K 507/15, zum Ausschlussgrund des § 3 Nr. 1d IFG; dagegen bereits *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Fn. 8), AO/FGO, § 88 AO Rz. 82 (Januar 2017).

¹⁶⁸ ABI. EU 2011 Nr. L 64/1 u. ABI. EU 2014 Nr. L 159/1.

¹⁶⁹ Siehe dazu das Gesetz v. 21.12.2015, BGBl. II 2015, 1630. Erstmalig sind zum 30.09.2017 von insgesamt 50 ausländischen Staaten die Finanzkontendaten automatisch an das BZSt. übermittelt worden; zur finalen Länderliste s. BMF v. 22.06.2017, BStBl. I 2017, 878 (der Kreis der auskunftserteilenden Staaten wird sich zum 30.09.2018 noch erweitern). Speziell mit den USA gilt das sog. FATCA-Abkommen v. 31.05.2013, BGBl. II 2013, 1362 (automatischer Informationsaustausch bereits seit dem 30.09.2015).

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

Ebenso wenig reicht es für die Auskunftsverweigerung nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO n. F. in Verbindung mit § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO n. F. aus, auf die mögliche Verwendung von Daten Dritter, die ihrerseits vom Steuergeheimnis geschützt werden, zu verweisen. Vielmehr muss die Finanzbehörde prüfen, ob im jeweiligen Einzelfall *tatsächlich* Daten Dritter durch die Erfüllung des Auskunftsanspruchs betroffen sind. Zusätzlich ist der datenschutzrechtliche Auskunftsanspruch mit dem drittschützenden Steuergeheimnis abzuwägen. Soweit der Dritte beispielsweise aufgrund einer bestehenden (z. B. zivilrechtlichen) Leistungsbeziehung seine Daten sowieso schon dem Steuerpflichtigen eröffnet, sind sie nicht mehr durch ein Steuergeheimnis gegenüber dem Steuerpflichtigen zu schützen. In diesen Fällen muss die Abwägung zugunsten des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs ausfallen.

Der in § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO n. F. geregelte Ausschlussgrund richtet sich gegen die offenbar unliebsame verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung zur Auskunftserteilungspflicht der Finanzämter gegenüber Insolvenzverwaltern nach den Informationsfreiheitsgesetzen.¹⁷⁰ Dazu kann sich der nationale Gesetzgeber in der Tat auf die Einschränkungsmöglichkeit nach Art. 23 Abs. 1 Buchstabe j) EU-Datenschutz-GrundVO stützen.¹⁷¹ Vom Ausschlussstatbestand nicht erfasst sind aber Auskunftsansprüche, die der *Vorbereitung von Amts- bzw. Staatshaftungsklagen* dienen. Auch wenn nach Art. 34 Satz 3 GG der Zivilrechtsweg eröffnet ist, bleibt der Charakter der Staatshaftungsansprüche öffentlich-rechtlicher Natur.¹⁷² Es entspricht der rechtsstaatlichen Verantwortung des Staates, dass er für ihm zuzurechnendes Fehlverhalten haftungsrechtlich einzustehen hat und dem Geschädigten die zur Verfolgung seines Anspruchs notwendigen Informationen nicht vorenthalten darf.

III. Akteneinsichtsrecht

Abweichend von § 29 VwVfG enthält die AO *kein Akteneinsichtsrecht*.¹⁷³ Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, der sich mit dieser Frage befasst hatte, war der Ansicht, dass ein dem § 29 VwVfG entsprechendes allgemeines Akteneinsichtsrecht für die Steuerverwaltung unpraktikabel sei. Gegen die Übernahme der Vorschrift sprächen insbesondere die Gesichtspunkte des *Schutzes Dritter* und das *Ermittlungsinteresse* der Finanzbehörde. In den Steuerakten befänden sich häufig Informationen über die steuerlichen Verhältnisse eines Dritten, die dem Steuergeheimnis unterliegen. Es erscheine unter Berücksichtigung des Verwaltungsaufwands nicht vertretbar, wenn die Finanzbehörde vor jeder Akteneinsicht die Akten daraufhin überprüfen müsse, ob durch die Akteneinsicht Geheimhaltungsinteressen Dritter beeinträchtigt werden könnten. Weiterhin müsste das gesamte Kontrollmaterial aus den Akten entfernt werden.¹⁷⁴

¹⁷⁰ BVerwG v. 14.05.2012 – 7 B 53/11, ZIP 2012, 1258; OVG Münster v. 15.06.2011 – 8 A 1150/10, DVBl. 2011, 1162; OVG Münster v. 24.11.2015 – 8 A 1073/14, NZI 2016, 182 m. Anm. *Schmittmann*; OVG Hamburg v. 21.12.2011 – 5 So 111/11, ZIP 2012, 492; OVG Schleswig v. 06.12.2012 – 4 LB 11/12, NVwZ 2013, 810 m. Anm. *Winterfeld*.

¹⁷¹ Zutreffend BT-Drucks. 18/12611, 87 f..

¹⁷² Siehe *Krumm*, DB 2017, 2182 (2194).

¹⁷³ BFH v. 04.06.2003 – VII B 128/01, BStBl. 2003, 790 (791); BFH v. 23.02.2010 – VII R 19/09; BStBl. II 2010, 729 (730 f.).

¹⁷⁴ BT-Drucks. 7/4292, 24 f.

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

Die bewusste Entscheidung des historischen Gesetzgebers gegen die Aufnahme eines Akteneinsichtsrechts in die AO bedeutet nach der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung aber nicht, dass ein Akteneinsichtsrecht kategorisch ausgeschlossen ist. Vielmehr liegt die Gewährung der Akteneinsicht nach der Rechtsprechung im *pflichtgemäßen Ermessen* der Finanzbehörde.¹⁷⁵ Der Anwendungserlass (AEAO) Nr. 4 zu § 91 verweist dazu auf das oben unter II.3. behandelte BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2008. Dieses BMF-Schreiben befasst sich allerdings nicht allgemein mit dem Akteneinsichtsrecht, sondern in Reaktion auf den BVerfG-Beschluss vom 10. März 2008 (sogenannte IZA-Entscheidung) mit der Auskunftspraxis bei Anfragen von Personen, deren Daten im Besteuerungsverfahren gespeichert worden sind.

Das FG München hat sich jüngst erneut mit der Frage eines Akteneinsichtsrechts im Besteuerungsverfahren beschäftigt.¹⁷⁶ Aus der mangelnden Regelung in der AO und im Hinblick auf die eingangs zitierten Gesetzesmotive gelangt das FG zu dem Ergebnis, dass eine Akteneinsicht im steuerlichen Verwaltungsverfahren *nur in Ausnahmefällen* in Frage komme.¹⁷⁷ Als ein Hindernis für die Gewährung von Akteneinsicht sah das Gericht im Streitfall eine bevorstehende USt-Sonderprüfung an, die durch die Akteneinsicht beeinträchtigt werden könnte. Außerdem hielt sie die Steuergeheimnisse der in Leistungsbeziehungen mit dem Steuerpflichtigen stehenden Dritten für relevante Hindernisgründe.¹⁷⁸ Folgt man der Entscheidung des FG München, wird ein Akteneinsichtsrecht nur äußerst selten zu gewähren sein.

Diese Restriktion überzeugt jedoch nicht. Wenn in jeder Leistungsbeziehung des Steuerpflichtigen, aus der Betriebseinnahmen/Umsatz oder umgekehrt Betriebsausgaben/Vorsteuern generiert werden, wegen des Bezuges zu einem Dritten ein höherrangiges Steuergeheimnis läge, wäre der datenschutzrechtliche Auskunftsanspruch (siehe oben II.) schlicht entwertet. Mit dem Eingehen der Leistungsbeziehung zum Steuerpflichtigen hat der *Dritte* aber den Informationstransfer zum Steuerpflichtigen *selbst verursacht und regelmäßig auch gebilligt*. Deshalb kann dieses Drittverhältnis dem Informationsanspruch des Steuerpflichtigen regelmäßig nicht entgegengehalten werden (siehe bereits unter II.5.). Etwas anderes mag in ermittlungstaktischer Hinsicht bei einer bevorstehenden Betriebsprüfung gelten. Hier kann in der Tat im Einzelfall der Ermittlungszweck durch die Akteneinsicht gefährdet sein. Dies bedarf aber der Prüfung im Einzelfall.

Wie unter II. dargelegt besitzt der Steuerpflichtige sowohl nach nationalem Verfassungsrecht (Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG i.V. mit Art. 19 Abs. 4 GG) als auch nach der zum 25. Mai 2018 in Kraft tretenden EU-Datenschutz-GrundVO in jedem steuerlichen Verwaltungsverfahren ein Recht auf Auskunft über die in Dateien bzw. Datenbanken gespeicherten Informationen über seine Person und seine Verhältnisse. Dies gilt auch, wenn sich diese personenbezogenen Daten in einer digitalen oder aber auch herkömmlichen Akte befinden. Bei komplexeren Vorgängen verlangt der Informationsanspruch

¹⁷⁵ Siehe nur die Nachw. in Fn. 173.

¹⁷⁶ FG München v. 11.05.2016 – 3 K 385/13, EFG 2016, 1045 m. Anm. *Kemper* (NZB durch BFH v. 19.12.2016 – XI B 57/16 zurückgewiesen).

¹⁷⁷ FG München v. 11.05.2016 – 3 K 385/13, EFG 2016, 1045 (1047 f.), Rz. 39, 47.

¹⁷⁸ FG München v. 11.05.2016 – 3 K 385/13, EFG 2016, 1045 (1048), Rz. 46.

E. Informationsansprüche der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

nicht nur nach bloßer Auskunft über ein einzelnes Datum, sondern zum Verständnis nach weitergehenden Informationen aus der Behördenakte. In einem Einspruchsverfahren gibt § 364 AO den Beteiligten ein zwingendes Recht auf eine umfassende finanzbehördliche Mitteilung der „Unterlagen der Besteuerung“, die dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegen (siehe oben I.). Im finanzgerichtlichen Verfahren verdichtet sich dieses Informationsrecht gemäß § 78 FGO zu einem echten Akteneinsichtsrecht. Zwischen diesen Informationsansprüchen bestehen letztlich nur graduelle Unterschiede. Die Verwirklichung des auch im Verwaltungsrechtsverhältnis verfassungsrechtlich fundierten Gebots rechtlichen Gehörs („*Grundrechtsschutz durch Verfahrensteilhabe*“) kann nicht selten nur dann effektiv ausgeübt werden, wenn der Beteiligte bereits im Verwaltungsverfahren Einsicht in die Behördenakte genommen hat. Es macht zudem wenig Sinn, den Beteiligten auf sein in einem späteren FG-Verfahren nach § 78 FGO bestehendes Akteneinsichtsrecht zu verweisen.¹⁷⁹ Eine Akteneinsicht verwirklicht den Grundrechtsschutz durch frühzeitige Teilhabe im Verfahren und kann dadurch sogar den späteren Prozess vermeiden.¹⁸⁰ Deshalb ist es überfällig, spätestens mit Inkrafttreten der EU-Datenschutz-GrundVO dem Steuerpflichtigen ein (ungeschriebenes) Akteneinsichtsrecht zuzubilligen. Zugleich sollte die Finanzverwaltung mit der Umstellung auf eine digitale Aktenführung die Gelegenheit nutzen, entsprechende Schnittstellen und differenzierende Freigabefunktionen für eine digitale Akteneinsicht zu implementieren.¹⁸¹

Das damit informationsverwaltungsrechtlich auch im Besteuerungsverfahren anzuerkennende Recht auf Akteneinsicht kann aber ebenso wenig wie der datenschutzrechtliche Auskunftsanspruch absolut und unbeschränkt gelten. Es steht vor allem unter dem *Vorbehalt des Schutzes der Daten Dritter*. Soweit nur eigene Daten des Beteiligten betroffen sind, können dem Akteneinsichtsrecht nur besondere öffentliche Interessen, die aber zu spezifizieren sind, entgeggehalten werden (z. B. bei konkreter Gefährdung des Ermittlungszwecks). Das Steuergeheimnis bezüglich der Daten Dritter bleibt aber gemäß § 30 AO, der das Recht auf informationelle Selbstbestimmung des Dritten schützt, zu wahren. Einem Antrag auf Akteneinsicht ist hier nur insoweit zu entsprechen, als es sich um Inhalte einer zum Steuerpflichtigen (bzw. Antragsteller) sowieso bestehenden Geschäftsbeziehung handelt oder der Dritte weitergehend zustimmt. Im Übrigen sind die Akten insoweit zu schwärzen, als das Steuergeheimnis Dritter betroffen ist. Der mit der Durchsicht der Akten verbundene zusätzliche Verwaltungsaufwand ist aber nicht geeignet, *generell* den Anspruch auf Akteneinsicht des Steuerpflichtigen zu versagen. Wenn der Staat von seinen Bürgern und Unternehmen eine detailliert ausgestaltete, strafbewehrte Mitwirkung, gepaart mit umfangreichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten abverlangt, entspricht es dem *Grundsatz der Waffengleichheit und Parität*, wenn der Staat umgekehrt – soweit möglich – frühzeitig im Verfahren seinerseits Transparenz herstellt, zumal im bipolaren Steuerrechtsverhältnis Informationen Dritter jedenfalls nicht regelmäßig betroffen sein werden.¹⁸² Dies deckt sich mit der Rechtslage nach den IFG des Bundes und der Länder.

179 Zu dem Wertungswiderspruch s. *Grundmann*, Das Recht auf Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren, Diss., 2009, 70 ff.

180 Deshalb will etwa *Grundmann* (Fn. 179), 142 ff., in Anwendung des Antizipationsgedankens § 78 FGO analog anwenden.

181 Zutreffend *Krumm*, DB 2017, 2182 (2194).

182 So auch *Korn*, DÖV 2012, 232 (239).

F. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Die verbindliche Auskunft besitzt eine grundrechts- und dispositionsschützende Funktion, um das den Steuerpflichtigen treffende Auslegungsrisiko in seiner ihn treffenden Situation als Erstinterpret und -entscheider verfahrensrechtlich zumutbar werden zu lassen.
2. Dementsprechend ist der in § 89 Abs. 2 AO enthaltene Ermessensanspruch für den Regelfall als individueller Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf verbindliche Auskunft zu verstehen, wenn der Steuerpflichtige ein legitimes (schutzwürdiges) Dispositionsinteresse darlegt. Die im Anwendungserlass zur Abgabenordnung unter Rz. 3.5.4 standardisierten Ablehnungsgründe sind auf Fälle missbräuchlicher Steuerumgehung einzuschränken.
3. Die durch die Annexzuständigkeit jedes örtlich zuständigen Finanzamts bewirkte Zuständigkeitszersplitterung in den einzelnen Bundesländern gefährdet die Rechtsanwendungsgleichheit. An ihre Stelle sollten Zentralzuständigkeiten treten. Mehrfachzuständigkeiten sind generell zu vermeiden.
4. Die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 eingeführte Bearbeitungsfrist von sechs Monaten ist als echte Entscheidungsfrist auszugestalten. Ihre Versäumung hat eine konkrete Rechtsfolge zugunsten des Antragstellers auszulösen. Diese sollte in einer Erteilungsfiktion bestehen (das heißt in einem fiktiven begünstigenden Verwaltungsakt).
5. Die Gebührenpflicht nach § 89 Abs. 3-7 AO lässt sich zwar grundsätzlich rechtfertigen. Bei inhaltlich miteinander zusammenhängenden und einheitlich zu beurteilenden Sachverhalten dürfen Gebühren aber nicht mehrfach anfallen. Auch ist es unverhältnismäßig, eine Gebühr nach dem Gegenstandswert festzusetzen, wenn eine Auskunft nicht oder mit negativem Inhalt erteilt wird. In diesen Fällen sollte sich die Gebühr auf die Kompensation des tatsächlichen Zeitaufwandes der Finanzbehörde beschränken.
6. Gebühren sind allerdings nicht gerechtfertigt, wenn die Auskunft (wie z. B. bei der LSt-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG) lediglich eine kompensatorische Verfahrensfunktion für die entschädigungslose Indienstrafe des Steuerpflichtigen für Zwecke des Staates besitzt. Diese Einschränkung gilt nicht nur für die Lohnsteuer, sondern auch für alle anderen im Wege der Steueranmeldung von Steuerentrichtungspflichtigen einzubehaltenden Quellensteuern. Sie ist aber ebenso auf indirekte Steuern (insbesondere auf die Umsatzsteuer) zu erweitern, weil der Unternehmer dort nur eine formale Steuerschuldnerposition besitzt und materiell ebenfalls als bloßer Steuereinsammler (und damit vom Staat in Dienst Genommener) tätig wird.
7. Vor diesem Hintergrund ist das Instrument der unentgeltlichen (LSt-)Anrufungsauskunft auf alle sonstigen Anmeldesteuern (z. B. KapESt, USt) zu erweitern. Auch für sie ist eine (allerdings im Vergleich zu § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. deutlich kürzere) Entscheidungsfrist vorzusehen. Nach deren Verstreichen sollte der Anmeldepflichtige berechtigt sein, eine in seiner

F. Zusammenfassung der Ergebnisse

Entscheidungsperspektive für vertretbar gehaltene steuerliche Behandlung ohne Haftungs- und Strafbarkeitsrisiken vorzunehmen.

8. Der Rechtsschutz gegen eine nicht erteilte oder inhaltlich vom Antrag abweichende verbindliche Auskunft ist derzeit defizitär; die dazu ergangene BFH-Rechtsprechung vermag nicht zu befriedigen und hinterlässt erhebliche Rechtsunsicherheiten. Ein wirksamer Rechtsschutz gegen die Nichterteilung einer verbindlichen Auskunft würde durch eine echte Entscheidungsfrist, an die eine Auskunftsfiktion geknüpft ist, gewährleistet (siehe Ergebnis unter 4.). Solange der Sachverhalt, der den Gegenstand einer Auskunft bildet, noch nicht verwirklicht ist, sollten aber auch materiell vom Antrag abweichende (negative) Auskünfte in vollem Umfang gerichtlich überprüfbar sein.
9. Der Steuerpflichtige besitzt aufgrund seines verfassungsrechtlich geschützten Rechts auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG) ein umfassendes Auskunftsrecht im Hinblick auf die über ihn und seinen Steuerfall gespeicherten personenbezogenen Daten. In ihrem Anwendungsbereich gibt Art. 15 EU-Datenschutz-GrundVO ein entsprechendes Auskunftsrecht. Dieses Auskunftsrecht beschränkt sich nach § 2a Abs. 5 AO n. F. nicht auf natürliche Personen, sondern steht auch juristischen Personen, Personengesellschaften sowie nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen zu.
10. Dieses Auskunftsrecht gilt zwar nicht absolut. Als verfassungsunmittelbare, aber auch einfachgesetzliche Schranke steht ihm der Schutz personenbezogener Daten Dritter durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) sowie das im öffentlichen Interesse liegende Erfordernis gegenüber, zur Wahrung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung die den Finanzbehörden obliegenden Aufgaben ordnungsgemäß erfüllen zu können. Zwischen den gegebenenfalls widerstreitenden Rechtsgütern ist im Einzelfall ein verhältnismäßiger Ausgleich zu suchen.
11. Vor dem Hintergrund des verfassungs- und europarechtlichen Gewichts des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs (siehe Ergebnis zu 9.) ist es den Finanzbehörden verwehrt, den datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruch mit einem abstrakt-pauschalen Hinweis auf entgegenstehende Rechtsgüter zurückzuweisen. Vielmehr bedarf es dazu einer auf den jeweiligen Einzelfall bezogenen, nachvollziehbar-schlüssigen Begründung, die auch gerichtlich in vollem Umfang überprüfbar ist. Zudem besitzt der Betroffene das Recht, den Beauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit zum Zwecke der Prüfung anzurufen (siehe § 32c Abs. 5 AO n. F.).
12. Vor diesem Hintergrund müssen die in § 32c Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit §§ 32b Abs. 1, 32a Abs. 1, 2 AO n. F. formulierten Auskunftsverweigerungsgründe restriktiv ausgelegt werden. Die bloß abstrakte Gefahr, dass die datenschutzrechtliche Auskunft die ordnungsgemäße Erfüllung der finanzbehördlichen Aufgaben erschweren könnte, reicht zur Verweigerung der Auskunft über die gespeicherten personenbezogenen Daten des Steuerpflichtigen nicht aus. Dementsprechend begründet der bloße Umstand, dass im Wege des automatischen Informationsaustausches den Steuerpflichtigen betreffende Finanzkontendaten übermittelt worden sind, nicht zur Begrün-

dung der Auskunftsverweigerung. Dazu bedarf es vielmehr (z. B. durch eine einzelfallbezogene Spontanauskunft übermitteltes) Kontrollmaterial, aus welchem sich konkrete Schlüsse auf weitere, bisher unbekannte Steuertatbestände ziehen lassen.

13. Der in § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO n. F. formulierte Auskunftsverweigerungsgrund erfasst keine Auskunftsansprüche, die der Vorbereitung von Amts- bzw. Staatshaftungsklagen dienen. Auch wenn nach Art. 34 Satz 3 GG dafür der Zivilrechtsweg eröffnet ist, bleibt ihr Charakter öffentlich-rechtlicher Art.
14. Handelt es sich um ein ganzes Bündel von Informationen, verdichtet sich der Auskunftsanspruch zu einem Akteneinsichtsrecht. Dieses ist zwar nach wie vor nicht ausdrücklich in der AO geregelt. Wenn aber § 364 AO die Finanzbehörde verpflichtet, den Beteiligten eines Einspruchsverfahrens auf Antrag die „Unterlagen der Besteuerung“ mitzuteilen, bleibt unverständlich, warum ein Akteneinsichtsrecht erst im finanzgerichtlichen Verfahren bestehen soll. Ein Akteneinsichtsrecht verwirklicht den Grundrechtsschutz durch frühzeitige Teilhabe des Steuerpflichtigen im Verfahren. Deshalb sollte bereits de lege lata ein (ungeschriebenes) Akteneinsichtsrecht anerkannt werden.
15. Das Akteneinsichtsrecht darf ebenso wenig wie das Auskunftsrecht abstrakt-pauschal, sondern nur unter Abwägung der widerstreitenden Rechtsgüter im konkreten Einzelfall versagt werden. Das Steuergeheimnis Dritter etwa steht nicht entgegen, wenn mit der Akteneinsicht Daten berührt werden, die einem Rechtsverhältnis des Steuerpflichtigen mit dem jeweiligen Dritten entstammen und deshalb dem Steuerpflichtigen bereits bekannt sind.

