

Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht

Band 44

Julian Horst

**Die verbindliche Auskunft
nach § 89 Abgabenordnung**

D 6 (Diss. Universität Münster (Westfalen))

Shaker Verlag
Aachen 2010

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2009

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Dieter Birk
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange
Dekan: Prof. Dr. Heinz-Dietrich Steinmeyer

Tag der mündlichen Prüfung: 15. Dezember 2009

Copyright Shaker Verlag 2010

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-8893-8
ISSN 1619-8093

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen
Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9
Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2009/2010 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Dezember 2009 berücksichtigt werden.

Diese Arbeit beschäftigt sich mit der gesetzlichen Neuregelung der verbindlichen Auskunft im Steuerrecht. Sie ist – soweit ersichtlich – die erste Monographie zur Neufassung des § 89 Abgabenordnung. Die weitere Entwicklung wird mit Spannung erwartet: Nachdem die Finanzverwaltung sowie Kommentar- und Aufsatzliteratur die Regelung intensiv kommentiert haben, wird es nun die Aufgabe der Rechtsprechung sein, die vielen Zweifelsfragen, insbesondere zur Gebührenpflicht, zu klären. Der Verfasser hofft, mit dieser Arbeit einen Beitrag zur zutreffenden Auslegung der Vorschrift zu leisten.

Mein Dank gilt zunächst Herrn Prof. Dr. *Dieter Birk*, der diese Arbeit betreut und mich am Institut für Steuerrecht beschäftigt hat. Herrn Prof. Dr. *Hans-Friedrich Lange* danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Weiterhin bedanke ich mich bei Herrn Dr. *Wulff Schlüter* und meinen Kollegen bei der Dr. Schlüter Steuerberatungsgesellschaft für interessante Praxiseinblicke während meines Studiums und Promotionsvorhabens.

Weiterer Dank gebührt meinem Institutskollegen Herrn *Julian Winkler* für die kritische Durchsicht des Manuskripts. Für interessante Diskussionen danke ich meinen Institutskollegen Herrn Dr. *Marc Desens*, Herrn Dr. *Henning Tappe* und Frau *Leila Saleh*.

Insbesondere möchte ich mich bei meinen Eltern *Kurt* und *Linda Horst* bedanken, die mich während des Studiums und Promotionsvorhabens stets unterstützt haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Münster, im Januar 2010

Julian Horst

Inhaltsübersicht

EINLEITUNG	1
TEIL 1: GRUNDLAGEN	5
A. BEGRIFFSBESTIMMUNGEN	5
B. SINN UND ZWECK STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	11
C. SYSTEMATIK STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	19
D. VERFASSUNGSRECHTLICHE BEZÜGE STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	23
E. RECHTSENTWICKLUNG STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	27
TEIL 2: ANTRAG UND ERTEILUNG	38
A. ANTRAGSTELLER UND ANTRAGSBEFUGNIS	38
B. BESTIMMTER ZUKÜNFTIGER SACHVERHALT	49
C. BESONDERES INTERESSE	62
D. ANTRAG	70
E. ERMESSENSENTSCHEIDUNG	72
F. ZUSTÄNDIGE FINANZBEHÖRDE.....	80
G. MODALITÄTEN DER ERTEILUNG.....	89
H. ZWISCHENERGEBNIS ZU TEIL 2	95
TEIL 3: WIRKUNGEN	99
A. BINDUNGSGRUND (RECHTSNATUR).....	99
B. WIRKSAMKEIT	113
C. REICHWEITE.....	117
D. BESTANDSKRAFT	133
E. SONSTIGE WIRKUNGEN UND RECHTSSCHUTZ.....	147
F. ZWISCHENERGEBNIS ZU TEIL 3	151

Inhaltsübersicht

TEIL 4: GEBÜHRENPFlicht	156
A. DIE ENTSTEHUNG DEM GRUNDE NACH	156
B. DIE ENTSTEHUNG DER HÖHE NACH	178
C. FESTSETZUNG, ERHEBUNG UND SONSTIGE FOLGEN	199
D. ZWISCHENERGEBNIS ZU TEIL 4	201
TEIL 5: BEURTEILUNG DER NEUREGELUNG	205
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	209
LITERATURVERZEICHNIS	213

Inhaltsverzeichnis

EINLEITUNG	1
TEIL 1: GRUNDLAGEN.....	5
A. BEGRIFFSBESTIMMUNGEN	5
I. Beratung, Auskunft, Zusage und Zusicherung	5
II. „Verbindliche“ Auskünfte und Zusagen	8
B. SINN UND ZWECK STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	11
I. Planungsfunktion	11
II. Schutzfunktion	14
III. Praktische Bedeutung	15
IV. Interessenlage der Beteiligten	15
C. SYSTEMATIK STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	19
I. Stellung im Besteuerungsverfahren	19
II. Abgrenzung der Zusage zu anderen Handlungen	21
1. Abgrenzung zu Verständigungen.....	21
2. Abgrenzung zu privaten Beratungstätigkeiten	22
3. Abgrenzung zu allgemeinen Auskünften	23
D. VERFASSUNGSRECHTLICHE BEZÜGE STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	23
I. Zusagen und Legalitätsprinzip.....	23
II. Zusagen und Vertrauensschutzprinzip.....	24
III. Zusagen und Normenbestimmtheit	25
E. RECHTSENTWICKLUNG STEUERRECHTLICHER ZUSAGEN	27
I. Spezielle Zusageregeln	27
1. Verbindliche Zollarifauskunft.....	27
2. Lohnsteueranrufungsauskunft	28
3. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung	29
4. Vorabzusage über Verrechnungspreise	30
II. Allgemeine Zusageregelung („Verbindliche Auskunft“).....	31
1. Anerkennung in Rechtsprechung und Literatur	31
2. Verwaltungsregelung	33
3. Gesetzliche Regelung	34

TEIL 2: ANTRAG UND ERTEILUNG.....	38
A. ANTRAGSTELLER UND ANTRAGSBEFUGNIS	38
I. Allgemeines zum Antragsteller	38
II. Besondere Fälle der Antragsbefugnis	40
1. Gesonderte und einheitliche Feststellung, § 1 Abs. 2 StAusKV	40
2. Gründungsfälle, § 1 Abs. 3 StAusKV	43
a) Zu gründende Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	43
b) Eigenes berechtigtes Interesse des Antragstellers	44
3. Sonstige Fälle.....	46
a) Verbundene Sachverhalte	46
b) Gleiche oder ähnliche Sachverhalte	47
B. BESTIMMTER ZUKÜNFTIGER SACHVERHALT.....	49
I. Sachverhalt	49
II. Bestimmtheit	52
1. Allgemeines.....	52
2. Dauersachverhalte	54
3. Alternative Sachverhalte	55
III. Verwirklichung	56
1. Allgemeines.....	56
2. Unschädliche Vorbereitungshandlungen	57
a) Formale Betrachtung	58
b) Wertende Betrachtung	58
3. Zwischenzeitlich verwirklichte Sachverhalte.....	60
4. Dauersachverhalte	60
C. BESONDERES INTERESSE	62
I. Systematische Einordnung und Prüfungsmaßstab	62
II. Einzelne Merkmale	65
1. Rechtliche Unsicherheit	65
a) Objektiv unsichere Norminterpretation	65
b) Aus Verwaltungssicht	66
2. Erhebliche steuerliche Auswirkungen	68
3. Weitere Merkmale	70
D. ANTRAG	70
I. Antragsteller.....	70
II. Antragsgegner	71
III. Antragsziel	71

Inhaltsverzeichnis

IV. Antragsform	71
V. Antragsinhalt	71
E. ERMESSENSENTSCHEIDUNG	72
I. Ablehnungsgründe aus Verwaltungssicht	73
1. Erzielung eines Steuervorteils	73
2. Anstehende „Rechtsänderung“	75
3. Sonstige Gründe	76
II. Stellungnahme	77
F. ZUSTÄNDIGE FINANZBEHÖRDE	80
I. Sachliche Zuständigkeit	81
1. Anwendungsbereich	81
2. Verbandsmäßige Zuständigkeit	81
a) Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern	81
aa) Darstellung der Regelung	81
bb) Verfassungsrechtliche Prüfung	82
(1) Inlandsfälle	83
(2) Auslandsfälle	84
b) Zuständigkeit der Finanzämter	85
II. Örtliche Zuständigkeit	86
1. Hypothetische spätere Zuständigkeit	86
2. Mehrfachzuständigkeiten	87
3. Fehlende Zuständigkeit	88
III. Innerbehördliche Vertretungsmacht	88
G. MODALITÄTEN DER ERTEILUNG	89
I. Vorrang spezieller Regelungen	89
II. Form	91
III. Verfahren	93
IV. Inhalt	94
H. ZWISCHENERGEBNIS ZU TEIL 2	95
TEIL 3: WIRKUNGEN	99
A. BINDUNGSGRUND (RECHTSNATUR)	99
I. Notwendigkeit der Festlegung	99
II. Einordnung der verbindlichen Auskunft	101
1. Meinungsstand	101
a) Vor Normierung des § 89 Abs. 2 AO	101
b) Nach Normierung des § 89 Abs. 2 AO	105

Inhaltsverzeichnis

2.	Stellungnahme	107
a)	Immanente Bindung versus Treu und Glauben.....	107
b)	Verwaltungsakt versus eigene Rechtsform	109
c)	Art des Verwaltungsaktes	111
B.	WIRKSAMKEIT	113
I.	Allgemeines	113
II.	Besondere Nichtigkeitsgründe.....	114
1.	Sachlich unzuständige Behörde	114
2.	Mündlich erteilte verbindliche Auskünfte	115
3.	Zugesagtes Verhalten ist nichtig.....	115
4.	Fehler zuungunsten des Antragstellers, § 2 Abs. 1 S. 2 StAusKV	115
C.	REICHWEITE.....	117
I.	Personell, § 2 Abs. 1 S. 1 StAusKV	117
II.	Sachlich	120
1.	clausula rebus sic stantibus, § 2 Abs. 1 S. 1 a.E. StAusKV.....	120
2.	clausula legibus sic stantibus, § 2 Abs. 2 StAusKV	122
a)	Allgemeines	122
b)	Zweifelsfragen.....	124
aa)	Rechtsänderung nach Erlass des Steuerbescheids.....	124
bb)	Rechtsänderung vor Erlass des Steuerbescheids.....	126
cc)	Auswirkungen von Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen.....	129
III.	Zeitlich und verfahrensrechtlich.....	130
D.	BESTANDSKRAFT	133
I.	Allgemeines	133
II.	Einzelne Korrekturvorschriften	135
1.	Widerruf nach § 131 AO.....	135
2.	Rücknahme nach § 130 AO.....	135
3.	Rücknahme nach § 2 Abs. 3 StAusKV.....	138
a)	Allgemeines	138
b)	Zweifelsfragen.....	141
aa)	Wirksamkeit des § 2 Abs. 3 StAusKV.....	141
bb)	Änderungen von Verwaltungsanweisungen	142
cc)	Rechtsprechungsänderungen	144
E.	SONSTIGE WIRKUNGEN UND RECHTSSCHUTZ.....	147
F.	ZWISCHENERGEBNIS ZU TEIL 3	151

TEIL 4: GEBÜHRENPFLICHT	156
A. DIE ENTSTEHUNG DEM GRUNDE NACH	156
I. Ausgestaltung der Gebührenpflicht	156
II. Verfassungsrechtliche Prüfung	158
1. Zusagegebühr als Gebühr im verfassungsrechtlichen Sinn	158
2. Rechtfertigungsbedürftigkeit der Zusagegebühr	161
3. Vereinbarkeit mit anerkannten Rechtfertigungsgründen	162
a) Kostendeckung	162
aa) Problemstellung	162
bb) Stellungnahme	164
b) Vorteilsausgleich	165
aa) Problemstellung	165
bb) Stellungnahme	169
c) Lenkungszwecke und sonstige Zwecke	171
4. Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	172
a) Problemstellung	172
b) Stellungnahme	174
B. DIE ENTSTEHUNG DER HÖHE NACH	178
I. Ausgestaltung der Gebührenhöhe	178
1. Gegenstandsgebühr	178
2. Zeitgebühr	180
II. Verfassungsrechtliche Prüfung	181
1. Verfassungsrechtliche Vorgaben	181
2. Prüfung der Gegenstandsgebühr	182
a) Anwendungsbereich und Prüfungsmaßstab	182
b) Vereinbarkeit mit dem Äquivalenzprinzip	183
aa) Tauglichkeit des Gegenstandswertes (1. Parameter)	183
bb) Tauglichkeit der GKG-Gebührensätze (2. Parameter)	185
c) Vereinbarkeit mit dem Kostendeckungsprinzip	186
aa) Mindest- oder Höchstgebühren im Einzelfall	186
bb) Mindest- oder Höchstgebühren im Allgemeinen	189
3. Prüfung der Zeitgebühr	190
a) Anwendungsbereich und Prüfungsmaßstab	190
b) Vereinbarkeit mit dem Kostendeckungsprinzip	191

Inhaltsverzeichnis

III. Einzelfragen zur Gebührenberechnung	193
1. Berechnung der Gegenstandsgebühr.....	193
a) Wertbestimmung im Regelfall.....	193
b) Wertbestimmung bei verbundenen Sachverhalten	196
c) Wertbestimmung bei besonderen Anträgen.....	197
2. Berechnung der Zeitgebühr	198
3. Gebührenermäßigung (§ 89 Abs. 3 S. 4 AO)	199
C. FESTSETZUNG, ERHEBUNG UND SONSTIGE FOLGEN	199
I. Festsetzung und Erhebung der Gebühr.....	199
II. Steuerliche Behandlung der Gebühr.....	200
D. ZWISCHENERGEBNIS ZU TEIL 4	201
TEIL 5: BEURTEILUNG DER NEUREGELUNG	205
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	209
LITERATURVERZEICHNIS.....	213