

# **Die verbindliche Auskunft im deutsch-französischen Vergleich**

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät

der Universität zu Köln

vorgelegt von

Friedrich Wöhlecke

aus Köln

Referentin: Professor Dr. Johanna Hey

Koreferent: Professor Dr. Eilers

Tag der mündlichen Prüfung: 27. Juni 2019

Die Juristische Fakultät der Universität zu Köln hat diese Arbeit im Sommersemester 2019 als Dissertation angenommen. Die Stiftung der Deutschen Wirtschaft förderte das Promotionsvorhaben ideell und finanziell. Den lehrreichen Forschungsaufenthalt an der Université de Paris 1 (Panthéon-Sorbonne) unterstützten sowohl die Dr. Wilhelm Westhaus-Stiftung als auch die Felix Porsch-Johannes Denk-Stiftung. Ihnen bin ich zu großem Dank verpflichtet.

Mein besonderer Dank gilt Frau Professor Dr. Johanna Hey, die das Thema der Dissertation angeregt und betreut hat. Der regelmäßige fachliche Austausch und die konstruktive Kritik haben zu dem Gelingen des Dissertationsprojekts erheblich beigetragen. Über ihre engagierte Unterstützung bei der Bewerbung um Stipendien der oben genannten Stiftungen habe ich mich sehr gefreut. Ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter nahmen mich dankenswerter Weise herzlich am Institut auf. Dies erlaubte es mir, meine Dissertation in sehr angenehmer Umgebung zu schreiben.

Bei Herrn Professor Dr. Stephan Eilers bedanke ich mich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Die Erfahrungsberichte aus seiner Beratungspraxis haben eine lebhaftige Diskussion im Rahmen der Disputation angeregt.

Ein wertvoller Austausch mit verschiedenen Praktikern fand darüber hinaus bereits während der Erstellung der Dissertation statt. In Frankreich wurde ich freundlicher Weise von Frau Anne Robert und Herrn Professor Daniel Gutman unterstützt, die ausgiebig von ihren Erfahrungen mit dem *rescrit fiscal* berichteten. Auch in Deutschland konnte ich in zahlreichen Gesprächen wertvolle Informationen über die Praxis der verbindlichen Auskunft gewinnen. Insbesondere verschafften mir Herr Dr. Martin Klein, Herr Marc Krischer und Herr Dr. Alexander Werder Einblicke aus Sicht der Berater, Herr Dr. Peter Heinemann teilte mit mir die Perspektive der Finanzverwaltung. Dafür spreche ich ihnen an dieser Stelle meinen Dank aus.

Die Ehre des Korrekturlesens wurde gleich mehreren Freundinnen und Freunden zuteil. Bei Frau Dr. Karla Klasen, Frau Dr. Janina Ruster LL.M. (Köln/Paris 1), Herrn Marten Franke, Herrn Dr. David Langenbach, Herrn Philipp Westerhoff LL.M. (KCL) und Herrn Maximilian Wichert möchte ich mich für die gründliche und kritische Lektüre bedanken, die in wertvollen Verbesserungsvorschlägen mündete und damit einen großen Mehrwert für die Arbeit schuf.

Meinen Eltern und Großeltern danke ich von Herzen für die persönliche und finanzielle Förderung meines Studiums, das ich ohne sie nicht auf diese Weise hätte absolvieren können. Mein besonderer Dank richtet sich an Frau Dorothee Wisse, die diese Arbeit mit viel Liebe und Geduld begleitete.

Berlin, im Advent 2019

Friedrich Wöhlecke



# Inhaltsverzeichnis

|   |             |
|---|-------------|
| <b>Inhaltsverzeichnis</b> .....   | <b>I</b>    |
| <b>Literaturverzeichnis</b> .....   | <b>IX</b>   |
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....  | <b>XXII</b> |
| <b>Kapitel 1: Einleitung</b> .....  | <b>1</b>    |
| <b>A. Problemstellung</b> .....   | <b>4</b>    |
| <b>B. Gang der Untersuchung</b> .....   | <b>6</b>    |
| I. Rechtsvergleich.....   | 6           |
| II. Vereinbarkeit mit deutschem Recht.....  | 7           |
| <b>Kapitel 2: Rechtsvergleich zwischen der verbindlichen Auskunft und dem <i>Rescrit</i></b> <b>8</b>             |             |
| <b>A. Die historische Entwicklung der verbindlichen Auskunft und des <i>Rescrit</i></b> .....                     | <b>8</b>    |
| I. Die historische Entwicklung der verbindlichen Auskunft.....  | 8           |
| II. Die historische Entwicklung des <i>Rescrit</i> .....  | 10          |
| III. Vergleich.....   | 12          |
| <b>B. Die Voraussetzungen zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft</b> .....                                    | <b>14</b>   |
| I. Der Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft und des <i>Rescrit</i> .....                                  | 14          |
| 1. Der Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO.....                                      | 14          |
| a) Die verbindlichen Auskunft zur steuerlichen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts.....                     | 14          |
| b) Die verbindliche Auskunft gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 StAusKV zur Beantwortung konkreter Rechtsfragen..... | 15          |
| 2. Der Anwendungsbereich des <i>Rescrit</i> .....   | 16          |
| a) Der Anwendungsbereich der Grundform des <i>Rescrit général</i> nach Art. L80 B 1 LPF.....                      | 16          |
| aa) Der <i>Rescrit général</i> zur Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts.....                                 | 16          |
| bb) Die einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts zur Beurteilung des vorgelegten Sachverhalts.....             | 16          |
| b) Der Anwendungsbereich der Sonderformen des <i>Rescrit</i> .....  | 17          |
| aa) <i>Rescrit amortissement exceptionnel</i> gem. Art. L80 B 2b LPF.....   | 17          |
| bb) <i>Rescrit entreprise nouvelle</i> gem. Art. L80 B 2b LPF.....  | 18          |
| cc) <i>Rescrit zones franches urbaines</i> gem. Art. L80 B 2b LPF.....  | 18          |
| dd) <i>Rescrit crédit d'impôt recherche</i> gem. Art. L80 B 3 LPF.....  | 18          |

|     |  |    |
|-----|--|----|
| ee) | Rescrit jeunes entreprises innovantes gem. Art. L80 B 4 LPF .....                                    | 19 |
| ff) | Rescrit établissement stable gem. Art. L80 B 6 LPF .....   | 19 |
| gg) | Rescrit régime d'imposition gem. Art. L80 B 8 LPF .....  | 19 |
| hh) | Rescrit organisme d'intérêt général gem. Art. L80 C LPF .....  | 19 |
| ii) | Rescrit valeur gem. Art. L18 LPF .....   | 20 |
| jj) | Rescrit anti abus droit gem. Art. L64 B LPF .....  | 20 |
| 3.  | Vergleich .....  | 20 |
| II. | Das Verfahren zur Beantragung einer verbindlichen Auskunft .....                                     | 21 |
| 1.  | Der taugliche Antragsteller .....  | 21 |
| a)  | Der taugliche Antragsteller des Antrags auf eine verbindliche Auskunft .....                         | 21 |
| aa) | Der Steuerpflichtige als tauglicher Antragsteller .....  | 22 |
| bb) | Mehrere Steuerpflichtige als gemeinsame taugliche Antragsteller<br>eines einheitlichen Antrags ..... | 22 |
| cc) | Der Dritte als tauglicher Antragsteller .....  | 23 |
| b)  | Der taugliche Antragsteller des Antrags auf Erteilung eines <i>Rescrit</i> .....                     | 23 |
| c)  | Vergleich .....  | 24 |
| 2.  | Die Antragsbefugnis .....  | 24 |
| a)  | Die Notwendigkeit eines besonderen steuerlichen Interesses gem. § 89 Abs. 2 AO .....                 | 25 |
| b)  | Kein besonderes Interesse zur Stellung eines Antrags auf einen <i>Rescrit</i> notwendig .....        | 26 |
| c)  | Vergleich .....  | 27 |
| 3.  | Die zuständige Behörde .....   | 27 |
| a)  | Die zuständige Behörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft .....                            | 27 |
| aa) | Das zuständige Finanzamt gem. § 89 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. §§ 18 ff. AO .....                        | 27 |
| bb) | Die besondere Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern<br>gem. § 89 Abs. 2 Satz 3 AO .....    | 30 |
| b)  | Die zuständige Behörde für die Erteilung des <i>Rescrit</i> .....                                    | 30 |
| aa) | Die Zuständigkeit der Direction départementale des finances publiques .....                          | 30 |
| bb) | Die besondere Zuständigkeit der Direction générale des finances publiques .....                      | 32 |
| c)  | Vergleich .....  | 32 |
| 4.  | Der Zeitpunkt der Antragstellung .....   | 33 |
| a)  | Der Zeitpunkt der Antragstellung für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft .....                | 33 |
| aa) | Die Antragstellung vor Verwirklichung eines in sich geschlossenen Sachverhalts .....                 | 33 |
| bb) | Der Zeitpunkt der Antragstellung zur Beurteilung eines Dauersachverhalts .....                       | 34 |

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| b)        | Der Zeitpunkt der Antragstellung für die Erteilung eines <i>Rescrit</i> .....   | 35        |
| aa)       | Der Zeitpunkt zur Stellung eines Antrags zur Erteilung eines <i>Rescrit général</i> gem.<br>Art. L80 B Abs. 1 LPF .....                                 | 35        |
| (1)       | Der Zeitpunkt der Antragstellung in Bezug auf einen in sich<br>geschlossenen Sachverhalt .....  | 35        |
| (2)       | Der Zeitpunkt der Antragstellung zur Beurteilung eines Dauersachverhalts .....  | 36        |
| bb)       | Ausnahmeregelungen im Bereich der Sonderformen des <i>Rescrit</i> .....   | 36        |
| (1)       | Die Antragstellung vor Durchführung eines in sich geschlossenen Vorhabens<br>gem. Art. L80 B Abs. 2; L64 B und L18 LPF .....                            | 36        |
| (2)       | Die Antragstellung auf Erteilung eines <i>Rescrit crédit d'impôt recherche</i> gem.<br>Art. L80 B Abs. 3 LPF vor Beantragung der Steuergutschrift ..... | 36        |
| c)        | Vergleich .....   | 37        |
| 5.        | Die Formvorschriften für die Antragstellung .....   | 38        |
| a)        | Die Formvorschriften für die Antragstellung gem. § 1 StAuskV .....  | 38        |
| b)        | Die Formvorschriften für die Antragstellung gem. Art. L80 B LPF .....   | 38        |
| c)        | Vergleich .....   | 39        |
| <b>C.</b> | <b>Die Entscheidung der Finanzverwaltung .....</b>  | <b>40</b> |
| I.        | Die Entscheidung der Finanzverwaltung über die Erteilung einer verbindlichen<br>Auskunft .....  | 40        |
| 1.        | Die ausdrückliche Entscheidung der Finanzverwaltung .....   | 40        |
| 2.        | Die konkludente Entscheidung der Finanzverwaltung .....   | 42        |
| II.       | Die Entscheidung der Finanzverwaltung über die Erteilung eines <i>Rescrit</i> .....   | 43        |
| 1.        | Die ausdrückliche Entscheidung der Finanzverwaltung .....   | 43        |
| 2.        | Die konkludente Entscheidung der Finanzverwaltung .....   | 43        |
| III.      | Vergleich .....   | 45        |
| <b>D.</b> | <b>Die Rechtsfolgen .....</b>   | <b>47</b> |
| I.        | Die Gebührenpflicht .....   | 47        |
| 1.        | Die Gebührenpflicht für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 3 AO .....  | 47        |
| a)        | Der Gebührenschuldner .....   | 47        |
| b)        | Der Entstehungszeitpunkt und die Fälligkeit der Gebühren .....  | 48        |
| c)        | Die Berechnung und die Höhe der Gebühren .....  | 49        |
| d)        | Die Möglichkeit der Herabsetzung der Gebühren .....   | 50        |
| e)        | Die Abziehbarkeit der Gebühren .....  | 50        |
| 2.        | Die Gebührenfreiheit des <i>Rescrit</i> .....   | 50        |
| 3.        | Vergleich .....   | 50        |

|   |  |           |
|---|--|-----------|
| II.   | Die Bindung der Finanzverwaltung .....   | 51        |
| 1.  | Die Bindung der Finanzverwaltung an die verbindliche Auskunft gem. § 2 Abs. 1 StAuskV..51                                  |           |
| a)  | Die materielle Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft.....   | 51        |
| b)  | Die personelle Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft .....  | 52        |
| aa)   | Die personelle Wirkung der verbindlichen Auskunft ggü. dem Antragsteller.....  | 52        |
| bb)   | Die personelle Wirkung der verbindlichen Auskunft ggü. der von der<br>verbindlichen Auskunft betroffenen Beteiligten ..... | 53        |
| c)  | Die Bindungswirkung der Garantie in zeitlicher Hinsicht .....  | 53        |
| d)  | Die Bindungswirkung unter der Bedingung der Sachverhaltsidentität.....   | 55        |
| 2.  | Die Bindung der Finanzverwaltung an den Rescrit.....   | 56        |
| a)  | Die materielle Bindungswirkung des <i>Rescrit</i> .....  | 56        |
| b)  | Die personelle Wirkung des <i>Rescrit</i> .....  | 57        |
| aa)   | Die personelle Wirkung des Rescrit ggü. dem Antragsteller dem Grundsatz nach .....   | 57        |
| bb)   | Die erweiterte personelle Wirkung des Rescrit.....   | 57        |
| c)  | Die Bindungswirkung des <i>Rescrit</i> in zeitlicher Hinsicht.....   | 57        |
| d)  | Die Bindungswirkung des <i>Rescrit</i> unter der Bedingung der Sachverhaltsidentität .....                                 | 58        |
| 3.  | Vergleich.....   | 59        |
| a)  | Die materielle Bindungswirkung im Vergleich.....   | 59        |
| b)  | Die personelle Bindungswirkung im Vergleich .....  | 59        |
| c)  | Die Bindungswirkung in zeitlicher Hinsicht im Vergleich .....  | 60        |
| d)  | Die Bedingung der Sachverhaltsidentität im Vergleich .....   | 61        |
| <b>E.</b>   | <b>Zwischenfazit .....</b>   | <b>62</b> |
| <br>  |  |           |
| <b>Kapitel 3: Eine Analyse der Übertragbarkeit der Vorteile der französischen</b> |  |           |
| <b>Regelungen in das deutsche Steuerrecht .....</b>                               |  |           |
|   |  | <b>63</b> |
| <b>A.</b>   | <b>Der Maßstab für die Reform des § 89 Abs. 2 AO unter Berücksichtigung des</b>  |           |
|   | <b>französischen Rechts .....</b>  | <b>63</b> |
| I.  | Rechts- und Planungssicherheit als Voraussetzung für die Ausübung der Grundrechte<br>aus Art. 14, 12 und 2 GG.....         | 64        |
| 1.  | Rechtssicherheit als Folge des Eigentumsschutzes gem. Art. 14 Abs. 1 GG .....  | 65        |
| a)  | Der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG .....  | 65        |
| b)  | Umfassender Schutz der eigentumsrechtlichen Herrschaftsposition .....  | 66        |
| c)  | Steuern als Eingriff in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG .....  | 67        |
| d)  | Rechtssicherheit als Voraussetzung zur Ausübung des Eigentumsrechts.....   | 69        |



|      |   |    |
|------|---|----|
| 2.   | Eigentumsdispositionen im Schutzbereich des Art. 12 GG .....  | 71 |
| a)   | Der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG .....   | 71 |
| b)   | Art. 12 Abs. 1 GG als Spezialgrundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit .....                         | 72 |
| c)   | Steuern als Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG .....                                   | 72 |
| d)   | Rechtssicherheit als Voraussetzung zur Ausübung der Berufsfreiheit.....                                 | 73 |
| 3.   | Eigentumsdispositionen im Schutzbereich von Art. 2 Abs. 1 GG.....                                       | 74 |
| II.  | Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. Art. 3 Abs. 1 GG .....   | 74 |
| 1.   | Gesetzgebungsgleichheit.....  | 75 |
| 2.   | Rechtsanwendungsgleichheit.....   | 75 |
| 3.   | Der eigenständige Anwendungsbereich der Rechtsanwendungsgleichheit neben dem Vorrang des Gesetzes ..... | 76 |
| 4.   | Gleichheit im Binnenbereich des Gesetzes als Gegenstand der Rechtsanwendungsgleichheit .....            | 77 |
| a)   | Die Bestimmung des Obersatzes.....  | 77 |
| b)   | Die Subsumtion des Sachverhalts unter den Obersatz.....   | 79 |
| c)   | Die Ermessensentscheidung auf der Rechtsfolgenseite .....   | 80 |
| III. | Vorrang des Gesetzes nach Art. 20 Abs. 3 GG .....   | 81 |
| IV.  | Gewaltenteilung nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG .....   | 83 |
| 1.   | Die drei Staatsgewalten des Grundgesetzes .....   | 84 |
| a)   | Die Gesetzgebung.....   | 84 |
| b)   | Die Rechtsprechung.....   | 84 |
| c)   | Die vollziehende Gewalt.....  | 84 |
| 2.   | Die funktionale Gewaltenteilung .....   | 85 |
| 3.   | Die verbindliche Auskunft im Spannungsfeld von Legislative und Exekutive.....                           | 86 |
| a)   | Der Kernbereich der Legislative .....   | 86 |
| b)   | Der Kernbereich der Exekutive .....   | 87 |
| V.   | Faire und kooperative Verwaltung .....  | 89 |
| 1.   | Kooperative Verwaltung und das wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsprinzip .....                         | 90 |
| 2.   | Kooperative Verwaltung, die Rechtsanwendungsgleichheit und das Gesetzmäßigkeitsprinzip .....            | 90 |
| 3.   | Faire Verwaltung und das Rechtsstaatsprinzip.....   | 91 |
| 4.   | Faire Verwaltung und Grundrechtsschutz.....   | 92 |
| 5.   | Faire, kooperative Verwaltung und die verbindliche Auskunft .....                                       | 92 |
| a)   | Praktikabilität des Auskunftsverfahrens.....  | 93 |
| b)   | Transparenz des Auskunftsverfahrens .....   | 93 |

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| c)        | Unvoreingenommenheit und Berechenbarkeit der Finanzverwaltung.....                     | 94         |
| d)        | Die Finanzverwaltung als Dienstleister .....   | 94         |
| e)        | Die verbindliche Auskunft als Mittel zur Gestaltung eines positiven Steuerklimas ..... | 95         |
| VI.       | Verwaltungszuständigkeit nach Art. 108 GG .....  | 96         |
| 1.        | Bundesfinanzverwaltung als bundeseigene Verwaltung gem. Art. 108 Abs. 1 GG .....       | 97         |
| 2.        | Die Landesfinanzverwaltung als landeseigene Verwaltung gem. Art. 108 Abs. 2 GG.....    | 97         |
| 3.        | Die Landesfinanzverwaltung als Bundesauftragsverwaltung gem. Art. 108 Abs. 3 GG.....   | 99         |
| 4.        | Mischverwaltung gem. Art. 108 Abs. 4 GG.....   | 100        |
| <b>B.</b> | <b>Reformvorschläge für § 89 Abs. 2 AO unter Berücksichtigung der Regelungen zum</b>   |            |
|           | <b>Rescrit.....</b>  | <b>103</b> |
| I.        | Die Erteilung verbindlicher Auskünfte ohne Ausschluss bestimmter Sachverhalte...103    |            |
| 1.        | Die Zulässigkeit verbindlicher Auskünfte, die Steuerplanungsmodelle und sonstige       |            |
|           | Steuervorteile absichern.....  | 103        |
| a)        | Die Erzielung eines Steuervorteils und die verbindliche Auskunft .....                 | 105        |
| aa)       | Sachverhalte, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht im     |            |
|           | Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG.....                          | 105        |
| bb)       | Kooperative, faire Steuerverwaltung und Sachverhalte, bei denen die Erzielung eines    |            |
|           | Steuervorteils im Vordergrund steht.....   | 108        |
| (1)       | Kooperationsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung ..            | 108        |
| (2)       | Transparenz als Element eines fairen Verfahrens zur Erteilung verbindlicher            |            |
|           | Auskünfte .....  | 109        |
| (3)       | Der Antragsteller als Subjekt des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen         |            |
|           | Auskunft.....  | 110        |
| (4)       | Die Unvoreingenommenheit der Finanzverwaltung.....                                     | 111        |
| b)        | Der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten und die verbindliche Auskunft  |            |
|           | 111  |            |
| aa)       | Rechtsmissbräuchliche Gestaltungen im Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2   |            |
|           | Abs. 1 GG.....   | 111        |
| bb)       | Prävention rechtsmissbräuchlicher Gestaltungen durch die Erteilung verbindlicher       |            |
|           | Auskünfte .....  | 112        |
| cc)       | Gefahr des Missbrauchs der verbindlichen Auskunft.....                                 | 113        |

|     |  |     |
|-----|--|-----|
| c)  | Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle und die verbindliche Auskunft .....  | 114 |
| aa) | Verbindliche Auskunft und die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs<br>in Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG.....   | 115 |
| bb) | Verbindliche Auskunft zur kooperativen und fairen Gestaltung des Verfahrens zur<br>Anzeige von Steuergestaltungsmodellen .....   | 116 |
| (1) | Kooperationsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung ..  | 116 |
| (2) | Der Antragsteller als Subjekt des Verfahrens auf Erteilung einer verbindlichen<br>Auskunft.....  | 117 |
| (3) | Fairness im Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft .....   | 118 |
| 2.  | Die Zulässigkeit verbindlicher Auskünfte trotz der Erwartung einer gesetzlichen Regelung,<br>einer höchstrichterlichen Entscheidung oder einer Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit   | 119 |
| a)  | Sachverhalte kurz vor einer Gesetzesänderung, dem Erlass eines höchstrichterlichen<br>Urteils oder einer Verwaltungsanweisung im Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2<br>Abs. 1 GG.....  | 120 |
| b)  | Die Erteilung verbindlicher Auskünfte, obwohl in absehbarer Zeit eine gesetzliche<br>Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung<br>zu erwarten ist, als Ausdruck der fairen und kooperativen Finanzverwaltung ..... | 121 |
| aa) | Kooperationsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung.....  | 121 |
| bb) | Der Antragsteller als Subjekt des Verfahrens auf Erteilung einer verbindlichen<br>Auskunft.....  | 122 |
| cc) | Verbesserung des Steuerklimas durch Erteilung verbindlicher Auskünfte .....  | 122 |
| II. | Zentralisierung der Zuständigkeit auf Ebene des BZSt .....   | 123 |
| 1.  | Zentralisierung zur erheblichen Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs .....   | 124 |
| a)  | Die Verbesserung des Steuervollzugs durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die<br>Erteilung der verbindlichen Auskunft.....   | 125 |
| aa) | Bundesweite Rechtsanwendungsgleichheit durch die Zentralisierung der<br>Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft.....  | 125 |
| bb) | Gesetzmäßiger Steuervollzug durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die<br>Erteilung der verbindlichen Auskunft.....   | 126 |
| b)  | Die Erleichterung des Steuervollzugs durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die<br>Erteilung der verbindlichen Auskunft.....  | 127 |
| aa) | Die Entlastung der Landesfinanzverwaltung als Form der Erleichterung des<br>Steuervollzugs.....  | 127 |
| bb) | Verringerung der Widerspruchs- und Klageverfahren als Form der Erleichterung des<br>Steuervollzugs.....  | 128 |
| c)  | Die Erheblichkeit der Verbesserung oder Erleichterung durch die Zentralisierung der<br>Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft .....  | 129 |

|      |  |            |
|------|--|------------|
| 2.   | Die Beschleunigung des Verfahrens durch die Zentralisierung der Zuständigkeit .....  | 129        |
| III. | Die Einführung der fiktiven verbindlichen Auskunft nach Ablauf einer<br>Entscheidungsfrist im Hinblick auf ein rechtsstaatliches Verfahren ..... | 130        |
| 1.   | Genehmigungsfiktion gem. § 42a VwVfG (analog) .....  | 130        |
| 2.   | Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft nach französischem Vorbild .....  | 132        |
| a)   | Besonderheiten bezgl. des Verfahrens und der Rechtsfolge der fiktiven verbindlichen<br>Auskunft .....  | 132        |
| b)   | Bedenken gegen die fiktive verbindliche Auskunft .....   | 132        |
| c)   | Die zeitliche Dimension Grundrechtsschutzes aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1<br>GG und die verbindliche Auskunft .....                 | 134        |
| d)   | Die faire und kooperative Finanzverwaltung und die dreimonatige Bearbeitungsfrist..  | 134        |
| e)   | Grenzen der fiktiven verbindlichen Auskunft .....  | 135        |
| aa)  | Die Gewaltenteilung und die fiktive verbindliche Auskunft .....  | 135        |
| bb)  | Der Vorrang des Gesetzes und die fiktive verbindliche Auskunft .....   | 137        |
| IV.  | Gebührenpflichtigkeit der verbindlichen Auskunft .....   | 138        |
| 1.   | Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft und faire, kooperative Finanzverwaltung....   | 139        |
| 2.   | Berechnung der Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft<br>auf Stundenbasis .....   | 140        |
|      | <b>Kapitel 4: Reformvorschlag für die verbindliche Auskunft unter Berücksichtigung<br/>der Regelungen zum <i>Rescrit</i> .....</b>               | <b>143</b> |
|      | <b>Kapitel 5: Zusammenfassung .....</b>  | <b>150</b> |

## Literaturverzeichnis

- Achterberg, Norbert* Kriterien des Gesetzesbegriffs unter dem Grundgesetz, DÖV 1973, 289–298.
- Anschütz, Gerhard* Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 11. August 1919, 4. Aufl., Berlin 1926.
- Bachelier, Gilles* Le rescrit fiscal, RFFP 130 (2015), 57–70.
- Bachof, Otto* Zur Bedeutung des Entschädigungs-Junctims in Enteignungsgesetzen, DÖV 1954, 592–595.
- Barcon-Maurin, Jean-Luc* L’action de l’administration fiscale en matière de Rescrits, Revue de droit fiscal 27 (2015), 22.
- Bellstedt, Christoph* Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, Schwetzingen/Baden 1959 (zugl. Diss. Heidelberg 1958).
- Bergan, Maik/ Martin, Sascha* Rechtsschutz gegen eine Negativauskunft nach § 89 Abs. 2 AO, DStR 2012, 2164–2166.
- Berliner Kommentar* Kommentar zum Grundgesetz, hrsg. v. *Friauf, Heinrich/ Höfling, Wolfram*, Losebl. (Stand 9.2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: Berliner Kommentar)
- Beuchert, Tobias* Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, Köln 2012 (zugl. Diss. München 2012).
- Beyer, Dirk* Antrag auf verbindliche Auskunft, AO-StB 2010, 217–219.
- Biermann, Henning* Verfahrens- und Entscheidungsfristen – Sinnvolle Instrumente zur Beschleunigung von Verwaltungsverfahren oder „Irrweg der Fiktionen“?, NordÖR 2009, 377–385.
- Birk, Dieter* Das Ungerechte an der Steuergerechtigkeit, StuW 2011, 354–364.
- Birk, Dieter* Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Festschrift für *Paul Kirchhof* – Leitgedanken des Rechts Bd. II, Heidelberg 2013, 1591–1599.
- Birk, Dieter* Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, StuW 2004, 277–282.
- Birk, Dieter* Die Finanzverwaltung als steuerlicher Berater – Die verbindliche Auskunft als kostenpflichtige Hilfestellung bei der Steuerplanung, in: Festschrift zum zehnjährigen Bestehen von P+P Pöllath+Partners, München 2008, 161–176.
- Birk, Dieter* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses von Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983 (zugl. Habil. München 1982).
- Birk, Dieter* Gebühren für die Erteilung von verbindlichen Auskünften der Finanzverwaltung, NJW 2007, 1325–1328.
- Birk, Dieter* Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1989, 212–218.
- Blümich (Begr.)* Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz und Gewerbesteuerengesetz, hrsg. v. *Heuermann, Bernd/ Brandis, Peter*, Losebl. (Stand 8.2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Blümich*).

- Böckenforde, Ernst-Wolfgang* Gesetz und gesetzgebende Gewalt, Berlin 1958 (zugl. Diss. Münster 1956).
- Bodenheim, Dieter G.* Der Zweck der Steuer – Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel fiskalisch – nichtfiskalisch, Baden-Baden 1979.
- Böhmer, Werner* Grundfragen der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1988, 2561–2574.
- Bonner Kommentar* Kommentar zum Grundgesetz, hrsg. v. *Kahl, Wolfgang/ Waldhoff, Christian/ Walter, Christian*, Losebl. (Stand 11.2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: Bonner Kommentar).
- Bonsels, Johannes* Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, Frankfurt a.M. 1995 (zugl. Diss. Mainz 1995).
- Bouvier, Michel* Les „accords fiscaux préventifs“ : Une sécurité pour l’entreprise et l’administration, in : *Études à la mémoire de Maurice Cozian*, Paris 2009, S. 127–135.
- Bouvier, Michel* Sécurité fiscal et « accords fiscaux préventifs », *Revue de droit fiscal* 27 (2015), 441–446.
- Bouvier, Michel* Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l’impôt, *Revue française de Finances Publiques* 112 (2010), 25–33.
- Broggreve, Carlo H.* Gebührenpflicht bei verbindlichen Auskünften, AO-StB 2008, 272–274.
- Bruschke, Gerhard* Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, DSfZ 2007, 267–273.
- Bundesrechnungshof* Modernisierung der Verwaltungsbeziehungen von Bund und Ländern, Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung 2007, zuletzt abgerufen am 16.3.2018 unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/gutachten-berichte-bwv/berichte/langfassungen/2007-bwv-gutachten-modernisierung-der-verwaltungsbeziehungen-von-bund-und-laendern>.
- Bundesrechnungshof* Bericht zu den Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern, Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung 2015, zuletzt abgerufen am 16.3.2018 unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/gutachten-berichte-bwv/berichte/langfassungen/2015-bwv-bericht-finanzbeziehungen-zwischen-bund-und-laendern>.
- Burchert, Bernd* Neufassung der Verwaltungsanweisung zur verbindlichen Auskunft, INF 2004, 178–184.
- Canaris, Claus-Wilhelm* Die Feststellung von Lücken im Gesetz – Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem, Berlin 1964.
- Caspar, Johannes* Der fiktive Verwaltungsakt – Zur Systematisierung eines aktuellen verwaltungsrechtlichen Instituts, AöR 125 (2000), 131–153.
- Collet, Martin* Droit fiscal, 5. Aufl., Paris 2015.

- Collet, Martin/ Collin, Pierre* Procédures fiscales – Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, 2. Aufl., Paris 2014.
- Conseil d'État* Le Rescrit : sécuriser les initiatives et les projets, Étude, 2013.
- Crezelius, Georg* Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung – Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis, Herne 1983 (zugl. Habil. Bielefeld 1982).
- Dalichau, Beatrice* Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung, Modalitäten – zivilrechtlicher Schadensersatz – Verhältnis zur Steuerberatung, Bielefeld 2003 (zugl. Diss Augsburg 2003).
- Demleitner, Andreas* Inzidente Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft, AO-StB 2010, 349–352.
- Direction Générale des Finances Publiques* Rapport sur les conditions de mise en œuvre des procédures de Rescrit fiscal, de promotion du dispositif et de publication des avis de Rescrit, 2010.
- Dittman; Armin* Gleichheitssatz und Gesetzesvollzug im Bundesstaat, Festschrift für Günter Dürig, München 1990, 221–239.
- Dötsch, Ewald/ Patt, Joachim/ Pung, Alexandra/ Möhlenbrock, Rolf* Kommentar zum Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl., Stuttgart 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock*).
- Dreier, Horst* Kommentar zum Grundgesetz, Tübingen 1996 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Dreier*)
- Droge, Michael* Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat, StuW 2011, 105–112.
- Drüen, Klaus-Dieter* Die föderale Steuerverwaltung aus der Sicht des Gesetzgebers, FR 2008, 295–308.
- Drüen, Klaus-Dieter* Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: *Schön, Wolfgang/ Beck, Karin* (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Berlin/Heidelberg 2009, 1–38.
- Eckhoff, Rolf* Vom konfrontativen und kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, 107–122.
- Eckhoff, Rolf* Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: Festschrift für *Paul Kirchhof* – Leitgedanken des Rechts Bd. II, Heidelberg 2013, 1601–1610.
- Eckhoff, Rolf* Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht – Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrecht, Köln 1999 (zugl. Habil. Münster 1999).
- Eilers, Stephan/ Nosthoff-Horstmann, Max* Verbindliche Auskunft – ein Werkstattbericht, FR 2017, 170–173.
- Eilers, Stephan/ Sommer, Daniel* Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Sinnvoller Wettlauf der Gesetzgeber?, ISR 2019, 75-84.
- Ellis, Maarten J.* Generalbericht, in: International Fiscal Association (Hrsg.), Cahiers de droit fiscal international, Advance rulings, Volume 84b, Den Haag 1999, S. 93–129.
- Fiedler, Wilfried* Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht, Heidelberg 1977 (zugl. Habil. Freiburg 1976).

- Flämig, Christian* Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat – Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen, Beihefter zu DStR 44/2007, 1–12.
- Flockermann, Paul Gerhard* Zur Umsetzung von Steuergesetzen im Bund-Länder-Verhältnis, in: Festschrift für *Dietrich Meyding*, Heidelberg 1994, 105–115.
- Friesenhahn, Ernst* 1. Bericht zum ersten Beratungsgegenstand, in: Parlament und Regierung im modernen Staat. Die Organisationsgewalt., Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 16, Berlin 1958, 9–65.
- Fröhler, Ludwig* Effektiver Rechtsschutz bei der Genehmigung technischer Anlagen, in: Festschrift für *Carl Hermann Ule*, Köln 1987, 55–74.
- Geerling, Tobias/ Gorbach, Marc* Keine Angst vor § 42 AO-E, DStR 2007, 1703–1706.
- Gehre, Horst (Begr.)/ Günter Koslowski* Kommentar zum Steuerberatungsgesetz und den Durchführungsverordnungen, 7. Aufl. München 2015.
- Glade, Anton* Steuerentlastungsgesetz: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlußlöcher“, DB 1999, 400–405.
- Gosch, Dietmar (Hrsg.)* Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, Losebl. (Stand 1.2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Gosch*).
- Grabitz, Eberhard* Freiheit und Verfassungsrecht, Tübingen 1976 (zugl. Habil. Hamburg 1973).
- Häberle, Peter* Verfassungsprinzipien „im“ Verwaltungsverfahrensgesetz, in: Festschrift zum 50-jährigen Bestehen des Boorberg Verlags, Stuttgart/München/Hannover 1977, 47–94.
- Hageböke, Jens/ Hendricks, Michael* Behördliche Zuständigkeit bei verbindlichen Auskünften zu Einbringungen nach § 20 UmwStG – Ein Update unter Berücksichtigung der BFH-Urteile zur Drittanfechtung, Der Konzern 2013, 106–116.
- Hahn, Hartmut* Zur Erforderlichkeit einer Reform des Auskunftsverfahrens, DStZ 2003, 69–74.
- Hans, Adrian* Verfassungsrechtliche Zweifelsfragen der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte (§ 89 Abs. 3–5 AO), DStZ 2007, 421–428.
- Harke, Jan Dirk* Römisches Recht, 2. Aufl., München 2016.
- Heitsch, Christian* Die Ausführung der Bundesgesetze durch die Länder, Tübingen 2001 (zugl. Habil. Trier 2000).
- Hendricks, Michael/ Rogall, Matthias/ Schönfeld, Jens* Probleme der behördlichen Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte in Umwandlungsfällen nach dem UmwStG, Ubg 2009, 197–205.
- Hermenns, Hanna/ Modrzejewski, Matthias/ Münch, Lukas/ Rüschi, Gary* Überlegungen für eine nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle (BEPS-Maßnahme 12: Mandatory Disclosure Rules), IStR 2016, 803–811.
- Herzog, Roman* 2. Mitbericht zum zweiten Beratungsgegenstand, in: Staat und Verbände. Gesetzgeber und Verwaltung., Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 24, Berlin 1966, 183–206.



- Hesse, Konrad* Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Aufl., Heidelberg 1999.
- Heuermann, Bernd* Kein Anspruch auf einen bestimmten rechtmäßigen Inhalt einer verbindlichen Auskunft, StBp 2012, 267–268.
- Hey, Johanna* Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, [https://www.bstbk.de/de/presse/news/2018-03-01\\_BStBK-Gutachten\\_zu\\_Anzeigepflichten/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/news/2018-03-01_BStBK-Gutachten_zu_Anzeigepflichten/index.html), 2.2018; zuletzt abgerufen am 29.3.2018.
- Hey, Johanna* Nimmt das Steuerrecht in der BVerfG-Judikatur eine Sonderrolle ein?, StuW 2015, 5–18.
- Hey, Johanna* Vollzugsdefizit bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen – Zugleich Anmerkung zum BVerfG-Urteil vom 9.3.2014 2 BvL 17/02 zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen, DB 2004, 724–730.
- Hey, Johanna* Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002 (zugl. Habil. Köln 2001).
- Hey, Johanna* Steuerplanung, in: Leitgedanken des Rechts II – *Paul Kirchhof* zum 70., Heidelberg 2013, 1657–1666.
- Hoffmann, Roland* Verfahrensgerechtigkeit – Studien zu einer Theorie prozeduraler Gerechtigkeit, Paderborn 1992 (zugl. Diss. Freiburg i. Br. 1991).
- Hohmann, Harald* Berufsfreiheit (Art. 12 GG) und Besteuerung – Eine Würdigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DÖV 2000, 406–416.
- Horn, Hans-Detlef* Gewaltenteilige Demokratie, demokratische Gewaltenteilung, AöR 127 (2002), 427–459.
- Horst, Julian* Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Aachen 2010 (zugl. Diss. Münster 2009).
- Hübschmann/ Hepp/ Spitaler* Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, bearb. v. *Söhn, Hartmut/ Heuermann, Bernd/ Alber, Christel* u.a., Losebl. (Stand 12.2016) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *HHSp*).
- Ipsen, Hans-Peter* Kartellrechtliche Preiskontrolle als Verfassungsfrage, Baden-Baden 1976.
- Isensee, Josef* Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift für *Hans Peter Ipsen*, Hamburg – Deutschland – Europa, Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht, Tübingen 1977, 409–436.
- Isensee, Josef* Die typisierende Verwaltung – Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Berlin 1976.
- Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul* Allgemeine Grundrechtslehren, Band V; Heidelberg 1992; (zitiert: *Bearbeiter*, in: HdStR V., 1992).
- Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul* Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung, Band IV, Heidelberg 1992; (zitiert: *Bearbeiter*, in: HdStR IV., 1992).
- Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul* Handbuch des Staatsrechts: Allgemeine Grundrechtslehren, Band IX, Heidelberg 2011; (zitiert: *Bearbeiter*, in: HdStR IX, 2011).

- Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul* Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, Band V, Heidelberg 2007; (zitiert: *Bearbeiter*, in: HdStR V, 2007).
- Isensee, Josef/ Kirchhof, Paul* Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit, Band VIII, Heidelberg 2010; (zitiert: *Bearbeiter*, in: HdStR VIII, 2010).
- Jachmann, Monika* Die Fiktion im öffentlichen Recht, Berlin 1998 (zugl. Habil. Regensburg 1996).
- Jarass, Hans Dieter* Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, Köln 1999.
- Jarass, Hans Dieter* Bindungswirkung von Verwaltungsvorschriften, JuS 1999, 105–112.
- Jarass, Hans Dieter/ Pieroth, Bodo* Kommentar zum Grundgesetz, 14. Aufl. München 2016 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Jarass/Pieroth*)
- Jesch, Dietrich* Anmerkung zu Bayerischer VGH, Urteil v. 17.3.1961 Nr. 51 IV 57, DÖV 1962, 426–432.
- Joisten, Christian/ Bergmann, Malte* Wann darf das Finanzamt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ablehnen?, FR 2014, 923–930.
- Jörrißen, Ann-Erika* Die Gebührenpflicht für die Bearbeitung einer verbindlichen Auskunft, AO-StB 2007, 183–186.
- JurisClasseur* Procédures fiscales, Fasc. 216-30, Relations entre administration fiscale et les contribuables, Paris 2015 (zitiert als *Bearbeiter*, in : Jurisclasseur, Procédures Fiscales, Fasc. 216-30).
- JurisClasseur* Procédures fiscales, Fasc. 172, Sources du droit fiscal, Paris 2013 (zitiert als *Bearbeiter*, in : Jurisclasseur, Procédures Fiscales, Fasc. 172).
- JurisClasseur* Procédures fiscales, Fasc. 174, Sources du droit fiscal : Doctrine administrative - Garantie des contribuables contre les changements de doctrine administrative (LPF, art. L80 B, 1°). – Prises de position formelles, Paris 2013 (zitiert als *Bearbeiter*, in : Jurisclasseur, Procédures Fiscales, Fasc. 174).
- Kaligin, Thomas/ Rieckmann, Walter* Die Neuregelung der verbindlichen Zusage nach dem bundeseinheitlichen Erlaß vom 24.6.1987, StB 1988, 87–92.
- Kepp, Kristinal/ Schober, Franz* Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle – Praxisfragen und Ausblick, BB 2018, 2455-2464.
- Kessler, Wolfgang/ Eicke, Rolf* Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, BB 2007, 2370–2379.
- Keß, Thomas/ Zillmer, Inga-Kristin* Zur Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft bei Umstrukturierungen – Teuer erkaufte Rechtssicherheit?, DStR 2008, 1466–1469.
- Kirchhof, Ferdinand* Die Methoden zur Sicherung zukünftigen Verwaltungsverhaltens, in: Festschrift für *Wolfgang Spindler*– Steuerrecht im Rechtsstaat, Köln 2011, 463–470.
- Kirchhof, Paul* Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung, DStR 1989, 263–270.
- Kirchhof, Paul* Allgemeines Verwaltungsrecht, in: Sozialrechtsprechung – Verantwortung für den sozialen Staat – Festschrift zum 25jährigen Bestehen des Bundessozialgerichts Bd. II, Köln 1979, 537–580.

- Kirchhof, Paul* Das Hervorbringen von Normen und sonstigem Recht durch die Finanzbehörden, *StuW* 1975, 357–367.
- Kirchhof, Paul* Bericht zum zweiten Beratungsgegenstand, in: Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen. Besteuerung und Eigentum., Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 39, Berlin 1981, 213–280.
- Kirchhof, Paul* Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt 1973.
- Kirchhof, Paul* Rückwirkung von Steuergesetzen, *StuW* 2000, 221–231.
- Kirchhof, Paul/ Söhn, Hartmut/ Mellinghoff, Rudolf* Kommentar zum EStG, Losebl. (Stand 12. 2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*).
- Kisker, Gunter* Bericht zum zweiten Beratungsgegenstand, in: Die staatsrechtliche Stellung der Ausländer in der Bundesrepublik Deutschland. Vertrauensschutz und Verwaltungsrecht, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 32, Berlin 1974, 149–190.
- Klein (Begr.)* Kommentar zur Abgabenordnung, bearb. v. *Gersch, Eva-Maria/ Jäger, Markus/ Rätke, Bernd* u.a., 13. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Klein*).
- Klein, Friedrich* Eigentumsgarantie und Besteuerung, *StuW* 1966, 433–486.
- Kluth, Winfried* Kommentar zum Föderalismusreformgesetz – Einführung und Kommentierung, Baden-Baden 2007 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Kluth*).
- Kopp, Ferdinand* Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrenrecht, München 1971 (zugl. Habil. München 1970).
- Kraft, Gerhard/ Bäuml, Swen Oliver* Verfassungswidrigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung bei Wertpapieren: eine Analyse der jüngsten Urteile des BVerfG und des BFH sowie ihrer Folgen für die Konzeption der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, *DB* 2004, 615–620.
- Krumm, Marcel* Verbindliche Auskunft und gerichtliche Kontrolle – Zu den Voraussetzungen und Grenzen einer administrativen Letztentscheidungskompetenz bei verbindlichen Auskünften, *DStR* 2011, 2429–2436.
- Kuhl, Thomas* Der Kernbereich der Exekutive, Baden-Baden 1993 (zugl. Diss. Göttingen 1992).
- Kunig, Philip* Das Rechtsstaatsprinzip, Tübingen 1986 (zugl. Habil. Hamburg 1985).
- Ladoux, Laurène* Le Rescrit: une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal, *Les nouvelles fiscales* 1046/2010, 25–32.
- Lahme, Stefan/ Reiser, Hagen* Verbindliche Auskünfte und Gebührenpflicht – eine erste Analyse, *BB* 2007, 408–413.
- Lamarque, Jean* Code de procédures fiscales, 28. Aufl., Paris 2015.a
- Lamarque, Jean/ Négrin, Olivier/ Ayrault, Ludovic* Droit fiscal général, 3. Aufl., Paris 2014.
- Lambert, Thierry* Procédures fiscales, Paris 2013.
- Lambert, Thierry* Conclusion: le Rescrit, une idée à cultiver, *Revue de droit fiscal* 27 (2015), 47–49.

- Lang, Joachim* Die gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung, *StuW* 06, 22–33.
- Lang, Michael* Tax Rulings und Beihilferecht, *IStR* 2015, 369–372.
- Leisner, Walter* Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum – zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Leistungseigentum, Berlin 1978.
- Leitner, Bettina* Finanzgerichtliche Überprüfung einer negativen verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, *EFG* 2011, 1036–1037.
- Lerche, Peter* Gewaltenteilung – deutsche Sicht, in: Symposium aus Anlass der Vollendung des 65. Lebensjahres von Fritz Ossenbühl – Gewaltenteilung heute, Heidelberg 2000, 75–98.
- Lerche, Peter* Übermaß und Verfassungsrecht – Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Erforderlichkeit, 2. Aufl., Köln 1999 (zugl. Habil. München 1958).
- Lichtinghagen, Ulrich/  
Verpoorten, Andrea* Antragserfordernisse bei der verbindlichen Auskunft n.F., *StuB* 2007, 381–385.
- Lichtinghagen, Ulrich/  
Verpoorten, Andrea Christina* Wie verlässlich ist die verbindliche Auskunft n.F.?, *StuB* 2008, 753–759.
- Lieb, Detlef* Reichskummerkasten, in: *Kolbe, Anne* (Hrsg.), Herrschaftsstrukturen und Herrschaftspraxis: Konzepte, Prinzipien und Strategien der Administration im römischen Kaiserreich, Berlin 2006, 137–152.
- Lion, Max* Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, 3. Aufl., Berlin 1933.
- Looschelders, Dirk/ Roth,  
Wolfgang* Juristische Methodik im Prozess der Rechtsanwendung, Berlin 1996.
- Mann, Thomas/ Senne-  
kamp, Christoph/ Uech-  
tritz, Michael* Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, München 2014 (zitiert als *Bearbeiter*, in: *Mann/Sennekamp/Uechtritz*).
- Maunz, Theodor/ Dürig,  
Günter* Kommentar zum Grundgesetz, hrsg. v. *Herdegen, Matthias/ Scholz,  
Rupert/ Klein Hans. H. u.a.*, Losebl. (Stand 9.2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Maunz/Dürig*)
- Mayer, Otto* Deutsches Verwaltungsrecht Band 1, 3. Aufl., München 1924.
- Ménard, Charles* Le Rescrit : l’année 2008 restera-t-elle dans les mémoires ?, *Revue de droit fiscal* 7 (2009), 183–191.
- Merten, Detlef/ Papier,  
Hans-Jürgen* Handbuch der Grundrechte, Heidelberg 2013 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *HGR*)
- Mestmäcker, Ernst-Joa-  
chim* Zur gesellschaftsrechtlich organisierten Berufsfreiheit, in: Festschrift für *Harry Westermann*, Karlsruhe 1982, 411–426.
- Meyer, Stephan* Strukturelle Vollzugsdefizite als Gleichheitsverstoß – Defizite und aktuelle Änderungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, *DÖV* 2005, 551–559.
- Misera, Hans-Ulrich/  
Baum, Michael* Verbindliche Auskünfte im Besteuerungsverfahren, *Ubg* 2008, 221–228.
- Möllers, Christoph* Dogmatik der grundgesetzlichen Gewaltengliederung, *AöR* 132 (2007), S. 493–538.

- Müller, Lothar/ Zeitler, Franz-Christoph*  
*Münch, Christof*  
Zuständigkeit bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DStZ/A 1975, 467–474.  
Die Rückwirkungsproblematik im „Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“, DStR 1997, 1674–1677.
- Navis/Édition Francis Lefebvre*  
Documentation pratique Fiscale – Série CF (Contrôle fiscal), Art. L80 B LPF (zitiert: *Navis*, Série CF).
- Oppel, Florian/ Eiling, Astrid*  
Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO – Grundstrukturen und aktuelle Entwicklungen, SteuerStud 2016, 88–95.
- Orlopp, Gerd*  
Auftragsverwaltung im Steuerrecht – Der Streit über das Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen und seine pragmatische Beilegung, in: Festschrift für *Franz Klein*, 597–610.
- Ossenbühl, Fritz*  
Aktuelle Probleme der Gewaltenteilung, DÖV 1980, 545–553.
- Osterloh-Konrad, Christine*  
Anzeigepflichten für Steuergestaltungen, FR 2018, 621–625.
- Osterloh-Konrad, Christine/ Heber, Carolinel/ Beuchert, Tobias*  
Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland – Verfassungs- und europarechtliche Überlegungen zur Ausgestaltung, Berlin 2017.
- Papier, Hans-Jürgen*  
Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973.
- Papier, Hans-Jürgen*  
Gewaltentrennung im Rechtsstaat, in: *Merten, Detlef* (Hrsg.), Gewaltentrennung im Rechtsstaat – Zum 300. Geburtstag von *Charles de Montesquieu*, 2. Aufl., Berlin 1997, 95–114.
- Papier, Hans-Jürgen*  
Die Beeinträchtigung von Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat Bd. 11 (1972), 483–514.
- Pezzer, Jürgen*  
Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, StuW 2007, 101–111.
- Pieroth, Bodo*  
Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauensschutzes, JZ 1984, 971–978.
- Pieroth, Bodo*  
Rückwirkung und Übergangsrecht – Verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin 1981 (zugl. Habil. Heidelberg 1979).
- Pietzcker, Jost*  
2. Mitbericht zum zweiten Beratungsgegenstand, in: Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension. Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag., Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 41, Berlin 1983, 193–227.
- Pöcker, Markus*  
Die Verrechtlichung des staatlichen Innenraums, JZ 2006, 1108–1113.
- Rau, Günter/ Dürrwächter, Erich/ Flick, Hans/ Geist, Reinhold (Begr.)*  
Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, bearb. v. *Flick, Hans/ Frye, Bernhard/ Geist, Reinhold* u.a., Losebl. (Stand 9.2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Rau/Dürrwächter*)
- Raupach, Arndt*  
Niedergang des deutschen Einkommensteuerrecht, Möglichkeiten der Neubesinnung, in: *Raupach, Arndt/ Tipke, Klaus/ Uelner, Adalbert* (Hrsg.), Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985, 15–132.

- Richter, Andreas/ Welling, Berthold* Tagungs- und Diskussionsbericht zum 61. Berliner Steuergespräch „verbindliche Auskunft“, FR 2017, 173–177.
- Rose, Gerd* Steuerliche Absicherung langfristiger Dispositionen – ein Gesetzgebungsvorschlag, in: *Curtius-Hartung, Rudolf/ Herzig, Norbert/ Niemann, Ursula* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1987/88, Köln 1988, 361–390.
- Rose, Gerd* Verunsicherte Steuerpraxis, in: Steuerberaterjahrbuch 1975/1976, Köln 1976, 41–86.
- Rose, Gerd* Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, *StuW* 1985, 331–344.
- Rümelin, Max* Die Rechtssicherheit – Rede, gehalten bei der akademischen Preisverteilung am 6. November 1924, Tübingen 1924.
- Sachs, Michael* Kommentar zum Grundgesetz, 8. Aufl., München 2017 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Sachs*)
- Sauerland, Thomas* Weisungsrechte des Bundes beim Vollzug der Steuergesetze durch die Länder, *DStZ* 2007, 668–673.
- Saurer, Johannes* Die Funktionen der Rechtsverordnung: Der gesetzgeberische Zuschnitt des Aufgaben- und Leistungsprofils exekutiver Rechtsetzung als Problem des Verfassungsrechts, ausgehend vom Referenzgebiet des Umweltrechts, Berlin 2005 (zugl. Diss. Bayreuth 2004).
- Schmidt, Eckehard* Die Rolle der Länderfinanzministerien im Zusammenspiel untereinander und im Verhältnis zum Bund, FR 2008, 317–320.
- Schmidt, Eckehardt* Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in: *DStJG* 31 (2008), 37–57.
- Schmidt, Walter* 1. Bericht zum zweiten Beratungsgegenstand, in: Das parlamentarische Regierungssystem des Grundgesetzes. Organisierte Einwirkungen auf die Verwaltung., Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 33, Berlin 1975, 183–215.
- Schmidt, Walter* „Vertrauensschutz“ im öffentlichen Recht, *JuS* 1973, 529–537.
- Schmitt, Joachim/ Hörtnagel, Robert/ Stratz Rolf-Christian* Kommentar zum Umwandlungsgesetz und zum Umwandlungssteuergesetz, 7. Aufl., München 2016 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*).
- Schmitt, Michael* Steuervollzug im föderalen Staat, *DStJG* 31 (2008), 99–133.
- Schöck, Christian* Innerstaatliche Kooperation beim Vollzug von Steuergesetzen in der Bundesrepublik Deutschland, *StuW* 1977, 22–30.
- Schulze Grotthoff, Christian* Rechtsschutz gegen den Widerruf einer Anrufungsauskunft, *BB* 2009, 2123–2127.
- Schwarz, Bernhard/ Pahlke, Armin* (Hrsg.) Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, Losebl. (Stand 11.2016) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Schwarz/Pahlke*).
- Seer, Roman* Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregulierung – , *DStZ* 2016, 605–612.
- Seer, Roman* Verbindliche Auskunft, FR 2017, 161–169.

- Seer, Roman* Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG 31 (2008), 7–36.
- Seer, Roman* Kooperativ-föderale Steuerverwaltung, Festschrift für *Hans Georg Ruppe*, Wien 2007, S. 533–550.
- Seer, Roman* Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, in: Steuerberaterjahrbuch 2012/2013, Köln 2013, S. 557–581.
- Seer, Roman* Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996 (zugl. Habil. Köln 1996).
- Seer, Roman* Steuerplanungssicherheit durch Zusage – Zum Auskunftserlass vom 29.12.2003, in: Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für *Klaus Korn*, Bonn 2005, S. 707–720.
- Seer, Roman* Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2-7 AO, StStud. Nr. 10 (2016), 601–607.
- Seer, Roman/ Geitmann, Tobias* Die verbindliche Auskunft in Umwandlungsfällen – Ungelöste Streitfragen, StStud. Beilage 1 (2015), 8–14.
- Seiler, Christian* Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, Berlin 2000 (zugl. Diss. Heidelberg 1999).
- Selmer, Peter* Staatsinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt a. M. 1972 (zugl. Habil. Frankfurt a. M. 1971).
- Simon, Hans Jürgen* Die neue Gebührenpflicht für die Bearbeitung von verbindlichen Auskünften, DStR 2007, 557–564.
- Sobota, Katharina* Das Prinzip Rechtsstaat, Tübingen 1997 (zugl. Habil. Jena 1995).
- Spilker, Bettina* Verfassungsrechtliche Anforderungen an eine gesetzliche Regelung der verbindlichen Auskunft, StuW 2013, 19–27.
- Stark, Thorsten* Die Verfassungsmäßigkeit der Auskunftsgebühr, DB 2007, 2333–2338.
- Stelkens, Paul/ Bonk, Heinz Joachim/ Leonhardt, Klaus (Begr.)* Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, hrsg. v. *Sachs, Michael/ Schmitz, Michael/ Bonk, Heinz Joachim ua*, 9. Auflage, München 2018 (zitiert als *Bearbeiter*, in: *Stelkens/Bonk/Sachs*).
- Stern, Klaus* Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Staatsorgane, Staatsfunktionen, Finanz- und Haushaltsverfassung, Notstandsverfassung Band II, München 1980.
- Stern, Klaus* Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Allgemeine Lehren der Grundrechte Band III/1, München 1988.
- Stern, Klaus* Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung Band I, 2. Aufl., München 1984.
- Stern, Klaus* Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Die einzelnen Grundrechte Band IV/1, München 2006.
- Stöck, Thomas* Innerstaatliche Kooperation beim Vollzug von Steuergesetzen in der Bundesrepublik Deutschland, StuW 1977, 22–30.
- Strunk, Günther* Erweiterter Vertrauenstatbestand bei erlangter verbindlicher Auskunft trotz nachträglicher Gesetzesänderung?, Stbg 2014, 159–163.
- Tettinger, Peter J.* Fairness und Waffengleichheit, München 1984.

- Tiehle, Philipp Johannes* Steuerrechtliche Zusagen – Ein Rechtsvergleich zwischen den Auskunftssystemen Deutschland, der Niederlande und des Vereinigten Königreichs de lege lata und de lege ferenda, Tübingen 2016 (zugl. Diss. Osnabrück 2015).
- Tipke, Klaus* Bindung an Zusagen und Auskünfte, *StuW* 1962, 697–716.
- Tipke, Klaus* In dubio pro fisco?, in: *Steuer-Kongress-Report* 1967, 39–61.
- Tipke, Klaus* Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensartdifferente Besteuerungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, in: *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, Köln 2001, 215–238.
- Tipke, Klaus* Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung – Ein Postulat im Interesse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler, in: *Perspektiven der Finanzverwaltung – Analysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis*, Köln 1992, 95–131.
- Tipke, Klaus* Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000.
- Tipke, Klaus* Die Steuerrechtsordnung Bd. III, Köln 1993.
- Tipke, Klaus* Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981.
- Tipke, Klaus* Über Deklarieren und Verifizieren, in: *Festschrift für Klaus Offerhaus*, Köln 1999, 819–836.
- Tipke, Klaus* Zu Gerd Roses Bemühen um mehr Planungssicherheit – Ein Beitrag aus juristischer Sicht, in: *Festschrift für Gerd Rose*, Wiesbaden 1991, 91–110.
- Tipke, Klaus* Bindung an Auskünfte und Zusagen, *StuW* 1962, 697–715.
- Tipke/ Kruse (Begr.)* Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, hrsg. v. *Seer, Roman/ Brandis, Peter/ Drüen, Klaus-Peter* u.a., Losebl. (Stand 2.2017) (zitiert: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Kruse*).
- Uelner, Adalbert* Die Finanzminister im System der sogenannten Gewaltenteilung, in: *Festschrift für Karl Heinrich Friauf*, Heidelberg 1996, 217–231.
- v. Mangoldt, Hermann/ Klein, Friedrich/ Starck, Christian* Kommentar zum Grundgesetz, 6. Aufl., München 2010 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*)
- v. Münch, Ingo/ Kunig, Philip* Kommentar zum Grundgesetz, 6. Aufl., München 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: *v. Münch/Kunig*).
- van de Velde, Elly* „Afspraken“ met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen; mit einer englischsprachigen Zusammenfassung unter dem Titel: Tax „Arrangements“ between the tax administration and the taxpayer, Gent 2009 (zugl. Diss. Antwerpen 2009).
- Vogel, Holger* Ungleichheiten beim Vollzug von Steuergesetzen im Bundesstaat – Juristische und ökonomische Aspekte, Frankfurt a. M. 2000 (zugl. Diss. Stuttgart 2000).
- Waldhoff, Christian* Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7 ff. AStG, *StuW* 2013, 121–142.
- Weber-Grellet, Heinrich* Wege zu einer leistungsgerechten Besteuerung, *StuW* 1999, 311–320.



- Weber, Harald/ Crezelius, Georg* Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Verhältnis von Art. 12 und Besteuerung, in: Gedächtnisschrift für *Friedrich Klein*, München 1977, 542–560.
- Wendt, Rudolf* Eigentum und Gesetzgebung, Hamburg 1985 (zugl. Habil. Köln 1983).
- Wendt, Rudolf* Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111–2118.
- Werder, Alexander/ Dannecker, Achim* Entwicklungen bei der verbindlichen Auskunft, BB 2013, 284–289.
- Werder, Alexander/ Dannecker, Achim* Zweifelsfragen zur verbindlichen Auskunft, BB 2011, 2903–2907.
- Wernsmann, Rainer* Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung, NJW 2006, 1169–1174.
- Weyhausen, Heiko* Steuerverwaltung und bundesstaatliche Verfassungsordnung, Heidelberg 1982 (zugl. Diss. Köln 1981).
- Wienbracke, Mike* Gebühr für verbindliche Auskunft (§ 89 III – V AO) verfassungsgemäß?, NVwZ 2007, 749–754.
- Württemberg, Thomas* Akzeptanz durch Verwaltungsverfahren, NJW 1991, 257–263.
- Zaumseil, Peter* Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, NJW 2016, 2769–2774.
- Ziekow, Jan* Die Verbesserung der Rahmenbedingungen für mittelständische Unternehmen durch Einfügung von Genehmigungsfiktionen in das rheinland-pfälzische Landesrecht, LKRZ 2008, 1–7.
- Ziekow, Jan* Möglichkeiten zur Verbesserung der Standortbedingungen für kleinere und mittlere Unternehmen durch Einführung einer Genehmigungsfiktion, Berlin 2008.

## Abkürzungsverzeichnis

|           |   |
|-----------|---|
| Abs.      | Absatz  |
| Adm.      | Administration  |
| AEAO      | Anwendungserlass zur Abgabenordnung   |
| anc.      | ancien  |
| AO        | Abgabenordnung  |
| AO-E      | Entwurf eine Änderung der Abgabenordnung  |
| AO-StB    | Der AO Steuer-Berater ( <i>Zeitschrift</i> )  |
| art.      | article   |
| Art.      | Artikel   |
| ass.      | Assemblée   |
| Aufl.     | Auflage   |
| BayLfSt   | Bayerisches Landesamt für Steuern   |
| BB        | Betriebsberater ( <i>Zeitschrift</i> )  |
| bearb.    | bearbeitet  |
| Begr.     | Begründer   |
| Beil.     | Beilage   |
| BFH       | Bundesfinanzhof   |
| BFH/NV    | nicht in der Sammlung der Entscheidungen veröffentlichte Entscheidung des Bundesfinanzhofes   |
| BFHE      | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes   |
| BGB       | Bürgerliches Gesetzbuch   |
| BGBI      | Bundesgesetzblatt   |
| BGH       | Bundesgerichtshof   |
| BGH/NV    | nicht in der Sammlung der Entscheidungen veröffentlichte Entscheidung des Bundesgerichtshofes |
| BMF       | Bundesfinanzministerium   |
| BOI       | Bulletin officiel des Finances Publiques - Impôts   |
| BR-Drs.   | Bundesratdrucksache   |
| BStBl     | Bundessteuerblatt   |
| BT-Drs.   | Bundestagdrucksache   |
| BVerfG    | Bundesverfassungsgericht  |
| BVerfGE   | Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes                                    |
| BvR       | Verfassungsbeschwerde   |
| BZSt      | Bundeszentralamt für Steuern  |
| bzw.      | beziehungsweise   |
| CAA       | Cour administrative d'appel   |
| Cass.com. | Cour de cassation chambre commerciale   |
| CDU       | Christlich Demokratische Union Deutschlands   |

|           |  |
|-----------|--|
| CE        | Conseil d'Etat   |
| CGI       | Code général des impôts  |
| concl.    | conclusions  |
| CSU       | Christlich-Soziale Union in Bayern e. V.                                       |
| DB        | Der Betrieb ( <i>Zeitschrift</i> )   |
| ders.     | derselbe   |
| DGFiP     | Direction générale des finances publiques                                      |
| DGI       | Direction générale des impôts  |
| Diss.     | Dissertation   |
| Doc.      | Document   |
| DÖV       | Die Öffentliche Verwaltung ( <i>Zeitschrift</i> )                              |
| Dr. fisc. | Revue de droit fiscal ( <i>Zeitschrift</i> )                                   |
| DStR      | Deutsches Steuerrecht ( <i>Zeitschrift</i> )                                   |
| DStZ      | Deutsche Steuer-Zeitung ( <i>Zeitschrift</i> )                                 |
| EFG       | Entscheidungen der Finanzgerichte  |
| EStG      | Einkommensteuergesetz  |
| etc.      | et cetera  |
| f./ff.    | folgende(r)/fortfolgende   |
| Fasc.     | fascicule  |
| FG        | Finanzgericht  |
| FR        | Finanzrundschau ( <i>Zeitschrift</i> )   |
| FS        | Festschrift  |
| FVG       | Finanzverwaltungsgesetz  |
| gem.      | gemäß  |
| GG        | Grundgesetz  |
| ggfs.     | gegebenenfalls   |
| ggü.      | gegenüber  |
| GKG       | Gerichtskostengesetz   |
| GrEStG    | Grunderwerbsteuergesetz  |
| Habil.    | Habilitation   |
| Hrsg.     | Herausgeber  |
| hrsg.     | herausgegeben  |
| i.E.      | im Ergebnis  |
| i.S.      | im Sinne   |
| i.S.d.    | im Sinne des   |
| i.S.v.    | im Sinne von   |
| i.V.m.    | in Verbindung mit  |
| IFA       | International Fiscal Association   |
| INF       | Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ( <i>Zeitschrift</i> ) |
| IStR      | Internationales Steuerrecht ( <i>Zeitschrift</i> )                             |

|            |  |
|------------|--|
| KStG       | Körperschaftsteuergesetz                                     |
| Losebl.    | Loseblattsammlung  |
| LPF        | Livre des procédures fiscales                                |
| MPI        | Max Planck-Institut  |
| n.F.       | neue Fassung   |
| NJW        | Neue Juristische Wochenschrift ( <i>Zeitschrift</i> )        |
| Nr.        | Nummer   |
| NvWz       | Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht ( <i>Zeitschrift</i> ) |
| OFD        | Oberfinanzdirektion  |
| RES        | Rescrit fiscal   |
| RJF        | Revue de jurisprudence fiscale ( <i>Zeitschrift</i> )        |
| Rz.        | Randzeichen  |
| S.         | Seite  |
| s.o.       | siehe oben   |
| SGB        | Sozialgesetzbuch   |
| SJ         | Sécurité juridique   |
| sog.       | sogenannte   |
| SPD        | Sozialdemokratische Partei Deutschlands                      |
| StAuskV    | Steuer-Auskunftsverordnung                                   |
| StB        | Der Steuerberater ( <i>Zeitschrift</i> )                     |
| Stbg       | Die Steuerberatung ( <i>Zeitschrift</i> )                    |
| StbJb      | Steuerberater-Jahrbuch                                       |
| StBp       | Die steuerliche Betriebsprüfung ( <i>Zeitschrift</i> )       |
| SteuerStud | Steuer und Studium ( <i>Zeitschrift</i> )                    |
| StuB       | Steuern und Bilanzen ( <i>Zeitschrift</i> )                  |
| StuW       | Steuern und Wirtschaft ( <i>Zeitschrift</i> )                |
| StVereinfG | Steuervereinfachungsgesetz                                   |
| TA         | Tribunal administratif                                       |
| u.a.       | unter anderem  |
| Ubg        | Die Unternehmensbesteuerung ( <i>Zeitschrift</i> )           |
| UmwStG     | Umwandlungsteuergesetz                                       |
| v.         | vom  |
| vgl.       | vergleiche   |
| VwVfG      | Verwaltungsverfahrensgesetz                                  |
| zugl.      | zugleich   |

## Kapitel 1: Einleitung

Verbindliche Auskünfte einer Finanzverwaltung gewinnen weltweit zunehmend an Bedeutung.<sup>1</sup> Nach der Definition der *International Fiscal Association* handelt es sich hierbei um „von der Steuerverwaltung auf freiwilliges Ersuchen einer Privatperson gemachte, verbindliche Feststellungen über die Behandlung und die Folgen einer oder mehrerer in Erwägung gezogener zukünftiger Handlungen oder Geschäftsvorgänge.“<sup>2</sup>

Die zunehmende Bedeutung der verbindlichen Auskunft liegt zum einen an dem verstärkten Streben der Steuerpflichtigen nach Rechts- und Planungssicherheit.<sup>3</sup> Sie erwarten Kontinuität des Rechts und ihrer Anwendung, das heißt Klarheit, Stetigkeit und Vorhersehbarkeit, sowie den Schutz ihres Vertrauens auf die Verlässlichkeit und den Bestand staatlichen Handelns.<sup>4</sup> Das Steuerrecht ist jedoch eine Materie, die gekennzeichnet ist von vielfältigen Unsicherheitsfaktoren. Hierzu zählen „Komplexität und Kompliziertheit, Intransparenz, fehlende Rechtsklarheit, fehlende Regelsicherheit und Systemlosigkeit, Unbestimmtheit, Unvorhersehbarkeit, Instabilität, mangelnde Kontinuität, Langwierigkeit, Schwebezustände und Vorläufigkeit [von Entscheidungen].“<sup>5</sup>

Verantwortlich dafür sind, neben der immer komplexeren globalisierten Wirtschaftswelt, der Gesetzgeber, die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung. Der Gesetzgeber setzt die Ursachen für diesen Zustand unter anderem durch mangelhafte Gesetzesqualität,<sup>6</sup> die Unsicherheiten bei der Rechtsanwendung bedingt.<sup>7</sup> Auch die oftmals planlose Verabschiedung einer Vielzahl von Gesetzen, teilweise mit Wirkung für die Vergangenheit,<sup>8</sup> oder die Untätigkeit des Gesetzgebers bzw. die lange Dauer von Gesetzgebungsverfahren, wenngleich eine Reform dringend geboten ist, tragen zu der misslichen Lage bei.<sup>9</sup> Die Finanzverwaltung leistet ihren Beitrag zu der unsicheren Rechtslage durch den Erlass einer unüberschaubaren Zahl an Verwaltungsvorschriften, die ständig geändert werden, oftmals sogar mit Wirkung für die Vergangenheit,<sup>10</sup> und durch die Nichtanwendung ausgewählter BFH-Urteile.<sup>11</sup> Planungsunsicherheit entsteht auch durch die nachträgliche Änderung von Steuerbescheiden gem. §§ 129 ff. und 172 ff. AO sowie die Festsetzung der Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO oder mit Vorläufigkeitsvermerk gem. § 165 AO.<sup>12</sup> Auch die Rechtsprechung trägt zu dieser Situation bei, wenn sich die höchstrichterliche Rechtsprechung überraschend oder ohne

---

<sup>1</sup> Grundlegend und vorausschauend bereits *Tipke*, *StuW* 1962, 697; aktuell diesen Befund bestätigend *Bouvier*, in: *Études à la mémoire de Maurice Cozian*, 127, 128; *Eilers/Nosthoff-Horstmann*, *FR* 2017, 170 f.

<sup>2</sup> *Ellis*, in: *IFA*, *Cahiers de droit fiscal international*, *Advance rulings*, 1999, S. 93, 94.

<sup>3</sup> *M. Lang*, *IStR* 2015, 369; *Bachelier*, *RFFP* 130 (2015), 57, 58.

<sup>4</sup> *Pieroth*, *JZ* 1984, 971, 977 f.; *Seer*, *Verständigungen*, S. 305.

<sup>5</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 63; so auch *Ellis*, in: *IFA*, *Cahiers de droit fiscal international*, *Advance rulings*, 1999, S. 93, 97.

<sup>6</sup> Ausführlich dazu *Raupach*, in: *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?*, S. 15 ff.

<sup>7</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 69 m.w.N.

<sup>8</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 69 ff. m.w.N.

<sup>9</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 74 ff. m.w.N.

<sup>10</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 76 ff. m.w.N.

<sup>11</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 79 ff. m.w.N.

<sup>12</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 82 f. m.w.N.

erkennbaren Plan ändert,<sup>13</sup> die Entscheidungspraxis von zwei Senaten divergiert<sup>14</sup> oder die Gerichtsverfahren über die Maße lange dauern.<sup>15</sup>

Dieser Zustand der Rechtsunsicherheit führt zu Planungsunsicherheit. Da auch Steuerexperten oftmals weder die komplexen Rechtsfragen mit Sicherheit beantworten noch die steuerlichen Folgen des Handelns der Steuerpflichtigen absehen können, können die Steuerpflichtigen ihre unternehmerischen Entscheidungen nicht auf einer rechtlich fundierten Grundlage treffen. Wegen des erheblichen Einflusses der Höhe der Steuerbelastung auf den finanziellen Erfolg eines unternehmerischen Vorhabens, kann sich diese Planungsunsicherheit als Hindernis für Investitionen, Umstrukturierungen oder Sanierungen erweisen.<sup>16</sup> Dies gilt umso mehr, wenn es sich um grenzüberschreitende Sachverhalte handelt, sodass sich die Rechts- und Planungsunsicherheit in dieser Hinsicht auch als Standortnachteil erweisen kann.<sup>17</sup> Zweifelsohne berücksichtigen potentielle ausländische Investoren bei der Auswahl ihres Investitionsstandortes auch den Grad der Rechtssicherheit, den der Staat gewährleistet, in dem die Investition erfolgt.<sup>18</sup>

Um die steuerlichen Folgen vor Verwirklichung des Steuertatbestands antizipieren und auf Grundlage dessen eine Entscheidung über die Sinnhaftigkeit eines unternehmerischen Vorhabens treffen zu können, nutzen die Steuerpflichtigen vermehrt die Möglichkeit, von der Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft bezüglich der Anwendung einer Norm auf einen konkreten, steuerlich relevanten Sachverhalt zu erhalten.<sup>19</sup> Diese bindet die Finanzverwaltung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens und schützt damit das subjektive Vertrauen des Steuerpflichtigen in die verbindliche Auskunft, sofern er den Sachverhalt entsprechend der Beschreibung im Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft verwirklicht hat.

Zum anderen ist die gestiegene Beliebtheit – in einigen Ländern mehr als in anderen<sup>20</sup> – die Folge eines Paradigmenwechsels innerhalb der Finanzbehörden.<sup>21</sup> Angestrebt wird ein besseres Verhältnis zu den Steuerpflichtigen, welches auf gegenseitigem Vertrauen, Einvernehmen, Transparenz, Fairness und Kooperation basiert.<sup>22</sup> Legt der Steuerpflichtige schon frühzeitig seine Ziele und Planungen offen, so ist es möglich, in einem offenen Austausch mit der Finanzverwaltung die steuerlichen Folgen zu diskutieren, bevor eine Investition getätigt wird. An die Stelle eines streitigen Verfahrens mit verhärteten Fronten soll ein konstruktiver Dialog treten. Bedingung ist unter anderem eine höhere Bereitschaft der Verwaltung, sich durch verbindliche Auskünfte zu binden.<sup>23</sup> Dies dient im Ergebnis der Steigerung der Akzeptanz der Besteuerung durch den Staat seitens des Steuerpflichtigen. Akzeptanz ist zwar keine rechtliche Voraussetzung für die Geltung einer Norm, jedoch steigert sie die Steuermoral: Ein Steuerpflichtiger, der sich ggü. dem „Steuerstaat“ nicht machtlos und ausgeliefert fühlt, der keinen Weg sucht, um empfundene Ungerechtigkeiten eigenmächtig auszugleichen oder der durch erhebliche

---

<sup>13</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 85 ff. m.w.N.

<sup>14</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 87 f. m.w.N.

<sup>15</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 89 f. m.w.N.

<sup>16</sup> Lion, Steuerersparungen, S. 25; Rose, StbJb 1987/88, 361, 374; ders., StuW 1985, 330, 337; Kisker, VVDStRL 32 (1974), 149, 174; Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 99; Joisten/Bergmann, FR 2014, 923 ff.

<sup>17</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 101; Münch, DStR 1997, 1674 f.

<sup>18</sup> Ellis, in: IFA, Cahiers de droit fiscal international, Advance rulings, 1999, S. 93, 99.

<sup>19</sup> Conseil d'État, Le Rescrit: sécuriser les initiatives et les projets, 7.

<sup>20</sup> van de Velde, Tax „Arrangements“ between the tax administration and the taxpayer (Summary), 2014, S. 1; Ellis, in: IFA, Cahiers de droit fiscal international, Advance rulings, 1999, S. 93, 94.

<sup>21</sup> Bouvier, in: Études à la mémoire de Maurice Cozian, 127.

<sup>22</sup> M. Lang, IStR 2015, 369.

<sup>23</sup> Ellis, in: IFA, Cahiers de droit fiscal international, Advance rulings, 1999, S. 93, 97.

Steuerlasten überrascht wird, tendiert weniger dazu, Steuern zu hinterziehen.<sup>24</sup> Ziel ist es dementsprechend zusammenfassend, die Steuerhinterziehung einzudämmen sowie das Besteuerungsverfahren konfliktärmer zu gestalten, um somit die Zahl der personal- und kostenintensiven Widerspruchs- und Gerichtsverfahren zu senken.<sup>25</sup> Hierbei handelt es sich auch um Faktoren, die potentielle ausländische Investoren bei ihrer Investitionsentscheidung berücksichtigen.<sup>26</sup>

Sowohl der deutsche als auch der französische Gesetzgeber haben in der jüngeren Vergangenheit Gesetze zur Regelung der Erteilung von Auskünften erlassen, die der Gewährung von Rechtssicherheit dienen. In Deutschland wurde die verbindliche Auskunft im Jahre 2006 in § 89 Abs. 2 AO,<sup>27</sup> in Frankreich der sogenannte *Rescrit fiscal*<sup>28</sup> im Jahre 2009 in Art. L80 B Livre des procédures fiscales (LPF) gesetzlich geregelt. Anders als in Frankreich,<sup>29</sup> werden die Bestrebungen des deutschen Gesetzgebers, durch die Erteilung verbindlicher Auskünfte Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen zu schaffen und somit ein positives Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu gewährleisten, von der Beratungspraxis<sup>30</sup> und der wissenschaftlichen Literatur<sup>31</sup> als mangelhaft bewertet. Gegenstand dieser Arbeit ist dementsprechend ein Vergleich der französischen Regelungen zum *Rescrit* mit den entsprechenden deutschen Regelungen zur verbindlichen Auskunft. Ziel ist es, mittels dieses Vergleichs die Schwächen des deutschen Rechts zur verbindlichen Auskunft herauszuarbeiten und am Beispiel des französischen Rechts einen Reformvorschlag für § 89 Abs. 2 AO zu unterbreiten.

Diese Arbeit zieht jedoch weder die Lohnsteuerauskunft gem. § 42e EStG, noch die Zollltarifauskunft gem. Art. 33 ff. Zollkodex der Union<sup>32</sup> oder die verbindliche Zusage gem. § 204 AO zum Vergleich heran. Der Grund hierfür liegt zum einen darin, dass sich die Lohnsteuerauskunft gem. § 42e EStG genauso wenig wie die verbindliche Zusage gem. 204 AO unter die oben zitierte Definition der verbindlichen Auskunft subsumieren lässt, da sie sich nicht auf in der Zukunft liegende Sachverhalte beziehen müssen. Zum anderen handelt es sich bei dem Zollkodex der Union um eine EU-Verordnung, die in Frankreich und Deutschland unmittelbar Wirkung entfaltet, sodass sich ein Vergleich erübrigt.

---

<sup>24</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 101 f.

<sup>25</sup> Bouvier, in: Études à la mémoire de Maurice Cozian, 127, 128.

<sup>26</sup> Ellis, in: IFA, Cahiers de droit fiscal international, Advance rulings, 1999, S. 93, 99.

<sup>27</sup> Föderalismusreform-Begleitgesetz, v. 6.9.2006, BGBl. I 2006, 2098, BStBl I 2006, 506.

<sup>28</sup> Es handelt sich um das französische Pendant zur verbindlichen Auskunft im deutschen Recht. Auf eine Übersetzung wird in der Folge verzichtet und der französische Begriff verwendet.

<sup>29</sup> Lambert, Revue de droit fiscal 27 (2015), 47, 49; Ménard, Revue de droit fiscal 7 (2009), 183.

<sup>30</sup> Werder/Dannecker, BB 2013, 284, 286 ff.; dies., BB 2011, 2903; Eilers/Nosthoff-Horstmann, FR 2017, 170; Joisten/Bergmann, FR 2014, 923; Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg 2009, 197; Oppel/Eiling, StStud 2016, 88; Erfahrungsberichte von M. Klein; Krischer und Werder.

<sup>31</sup> Rätke, in: Klein, § 89 Rz. 27; Seer, FR 2017, 161; ders.; Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, in: StJb 2012/2013, 557; ders./Gleitmann, StStud Beilage 1 2015, 8; Spilker, StuW 2013, 19; Krumm, DStR 2011, 2429; Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO; Birk, FS Pöllath, 161.

<sup>32</sup> VERORDNUNG (EU) Nr. 952/2013 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union.

## A. Problemstellung

Nach der gesetzlichen Normierung der verbindlichen Auskunft in § 89 Abs. 2 AO im Jahre 2006,<sup>33</sup> wurde die Norm bereits einige Jahre später das erste Mal reformiert.<sup>34</sup> Nähere Bestimmungen treffen die Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 AO<sup>35</sup> und der AEAO zu § 89.<sup>36</sup> Demnach kann die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft über die steuerliche Behandlung des Steuerpflichtigen erteilen, wenn er vor Verwirklichung des relevanten Sachverhalts einen entsprechenden Antrag stellt. Dieser muss eine umfassende und in sich geschlossene Darstellung des Sachverhalts, den Beleg seines besonderen steuerlichen Interesses, eine ausführliche Darlegung des Rechtsproblems, die Begründung des eigenen Rechtsstandpunktes und konkret formulierte Rechtsfragen enthalten. Wird der Sachverhalt wie im Antrag dargestellt verwirklicht, ist die Finanzverwaltung an ihre verbindliche Auskunft gebunden und kann hiervon im späteren Besteuerungsverfahren nicht mehr abweichen. Dementsprechend hat der Steuerpflichtige dem Grundsatz nach bereits zum Zeitpunkt der Erteilung der verbindlichen Auskunft zuverlässige und belastbare Kenntnis von seiner steuerlichen Behandlung in der Zukunft.

Dieses Ziel wird in der Praxis aufgrund der Mangelhaftigkeit des Verfahrens zur Erteilung der verbindlichen Auskunft allerdings selten erreicht,<sup>37</sup> obwohl hieran ein reges Interesse seitens der Steuerpflichtigen besteht.<sup>38</sup> Einerseits muss der Antrag zu einem Zeitpunkt gestellt werden, zu welchem dem Steuerpflichtigen die Details seines Vorhabens häufig noch nicht bekannt sind, sodass er einen den Vorgaben der Finanzverwaltung entsprechenden Antrag nicht stellen kann. Andererseits ist die Bearbeitungszeit häufig sehr lang.<sup>39</sup> Dies liegt unter anderem daran, dass die örtlichen Finanzämter für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig sind, die inhaltliche Beantwortung der Rechtsfrage jedoch in den übergeordneten Behörden nach umfassenden Abstimmungsprozessen erarbeitet wird. Die Folge ist die Wertlosigkeit der verbindlichen Auskunft für den Steuerpflichtigen, da der Steuertatbestand bereits erfüllt ist, wenn die Finanzverwaltung die verbindliche Auskunft erteilt.

Darüber hinaus ist die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig. Diese Gebührenpflicht steht dem internationalen Ideal der Verbesserung des Verhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung entgegen. Zwar mag die Erhebung von Gebühren für die Erteilung der verbindlichen Auskunft verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein, jedoch wird es als ungerecht empfunden, dass die Erteilung verbindlicher Auskünfte gebührenpflichtig ist, während andere Maßnahmen der Verwaltung gebührenfrei sind.<sup>40</sup> Dies führt zu einer deutlichen Verringerung der Akzeptanz und damit der Inanspruchnahme der verbindlichen Auskunft.

---

<sup>33</sup> Föderalismusreform-Begleitgesetz, v. 6.9.2006, BGBl. I 2006, 2098, BStBl I 2006, 506.

<sup>34</sup> StVereinfG 2011, v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131, BStBl I 2011, 986.

<sup>35</sup> StAusV v. 30.11.2007, BGBl. I S. 2783, zuletzt geändert durch Art. 8 der Verordnung vom 18.7.2006, BGBl. I S. 1722.

<sup>36</sup> BMF v. 5.9.2016 - IV A 3-S 0062/14/10002//2014/0108334, BStBl I 2016, 974.

<sup>37</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 27.1; siehe auch die rege Diskussion im Rahmen des Symposiums des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. 2016: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V., Auskunfts- und Informationsrechte des Steuerpflichtigen – Stärkung der Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren, S. 29 ff. und des 61. Berliner Steuergesprächs: Richter/Welling, FR 2017, 173 ff.

<sup>38</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, Losebl., § 89 Rz. 23.

<sup>39</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 27.2.

<sup>40</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, Losebl., § 89 Rz. 63 ff.; Birk, FS Pöllath, 161, 169.



Die Inanspruchnahme des *Rescrit* ist im Gegensatz dazu in Frankreich in den letzten Jahren aufgrund der positiven Erfahrung in der Praxis deutlich gestiegen.<sup>41</sup> Ausgangspunkt der Entwicklung der verbindlichen Auskunft in Frankreich war Art. L80 A LPF. Demnach ist eine Abweichung des Steuerbescheides von der Steuererklärung zu Lasten des Steuerpflichtigen unzulässig, wenn der Grund der Abweichung in einer Differenz zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen über die Auslegung eines Steuergesetzes liegt. Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, dass seine Auffassung auf seinem Vertrauen in eine gültige Richtlinie der Finanzverwaltung zu dieser Rechtsfrage beruht. Dieser Schutz wurde zunächst durch die Rechtsprechung,<sup>42</sup> später durch die Reformgesetze aus den Jahren 1989<sup>43</sup> und 2008<sup>44</sup> erheblich erweitert. Heute ist eine Erhöhung der Steuerzahllast gem. Art. L80 B LPF ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige auf einen beantragten und erteilten *Rescrit* bezüglich der Auslegung bzw. Anwendung eines Steuergesetzes oder der Beurteilung eines steuerlich relevanten Sachverhalts, einen sogenannten *Rescrit général*, vertraut und dementsprechend seine Steuern erklärt hat. Die verfahrensrechtlichen Regelungen wurden in einer Richtlinie unter Art. R80 B 1 LPF ff. präzisiert. Daneben wurden in weiteren Gesetzen<sup>45</sup> Sonderformen dieses *Rescrit* eingeführt, die verfahrensrechtliche Ausnahmen vorsehen, um den besonderen Herausforderungen im jeweiligen Anwendungsbereich gerecht zu werden.<sup>46</sup> Auf diese Weise hat der französische Gesetzgeber ein Instrument geschaffen, das dem Steuerpflichtigen frühzeitig Rechts- und Planungssicherheit bezüglich seiner Steuerzahllast gewährt. Hervorzuheben ist insbesondere die Gebührenfreiheit des *Rescrit*, die Flexibilität des Antragsverfahrens und die kurze Dauer der Bearbeitung des Antrags durch die Finanzverwaltung. Deswegen ist der *Rescrit* ein beliebtes Instrument zur Absicherung wirtschaftlicher Entscheidungen, welches als Vorbild für eine Reform des deutschen Rechts dienen kann.

---

<sup>41</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1027.

<sup>42</sup> CE, plén., 18 juillet 1973, n° 86.950; CE, 23 janvier 1974, n°84.802 et autres.

<sup>43</sup> Loi n°87-502 du 8 juillet 1987 dite Aircardi modifiant les procédures fiscales et douanières.

<sup>44</sup> Loi n°2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

<sup>45</sup> Unter anderem Art. 12 du Loi n°96-314 du 12 avril 1996; Art. 105 du Loi n°96-1181 du 30 décembre 1996; Art. 13 du Loi n°2003-1311 du 30 décembre 2004; Art. 46 du Loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008.

<sup>46</sup> Im Folgenden wird der Begriff *Rescrit* als Oberbegriff für den *Rescrit général* und die diversen Sonderformen verwendet. Auf die inhaltliche Unterscheidung von *Rescrit général* und den Sonderformen wird unter Kapitel 2 B. I. 2. eingegangen.

## B. Gang der Untersuchung

Zu diesem Zweck wird diese Arbeit die Regelungen des deutschen Rechts den entsprechenden französischen Regelungen gegenüberstellen. Ein daraufhin zu ziehender Vergleich dient der Beantwortung der Frage, ob die jeweilige französische Regelung eine sinnvolle Alternative zu der deutschen Regelung darstellt (I.). Hieran schließt sich die Analyse an, inwiefern einzelne, im Rahmen des Vergleichs als vorteilhaft bewertete Regelungen des französischen Rechts in das deutsche Recht übernommen werden können. Entsprechende Reformvorschläge müssen sich am Grundgesetz messen lassen (II.). Diese Reform dient im Ergebnis der Verbesserung des bestehenden deutschen Systems im Hinblick auf Effizienz und Rechtssicherheit unter Berücksichtigung des französischen Rechts.

### I. Rechtsvergleich

Auf die Einführung in Kapitel 1 folgt der Rechtsvergleich zwischen den deutschen und französischen Regelungen zur verbindlichen Auskunft in Kapitel 2. Dieses unterteilt sich in fünf Unterkapitel. Nach einer kurzen Einführung in die historische Entwicklung der verbindlichen Auskunft in Deutschland und in Frankreich in Kapitel 2 A., behandelt Kapitel 2 B. die Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Hier fällt unmittelbar ins Auge, dass sich der Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft zwar in beiden Ländern auf sämtlichen Fragen des Steuerrechts erstreckt, das französische Recht jedoch eine Vielzahl von Sonderformen des *Rescrit* kennt. Diese unterliegen im Grundsatz denselben Regelungen wie der *Rescrit général*, unterscheiden sich jedoch davon aufgrund verfahrensrechtlicher Besonderheiten, um den Notwendigkeiten im jeweiligen Anwendungsbereich gerecht zu werden.

Kapitel 2 C. beschäftigt sich mit der Entscheidung der Finanzverwaltung über den Antrag des Steuerpflichtigen. Es wird insbesondere darauf einzugehen sein, inwiefern die Fragen des Steuerpflichtigen in einer verbindlichen Auskunft auf konkludente Weise, gegebenenfalls gar aufgrund einer Fiktion, beantwortet werden können. Letzteres ist in Frankreich ein gängiges Mittel und führt sowohl zu einer Entlastung der Finanzverwaltung als auch zu einer Beschleunigung des Verfahrens.

Die sich aus der erteilten verbindlichen Auskunft ergebenden Folgen werden in Kapitel 2 D. verglichen. Eine Besonderheit im deutschen Recht stellt die Gebührenpflicht dar. Hierauf verzichtet das französische Recht, da die Erteilung einer verbindlichen Auskunft als staatliche Dienstleistung zu Gunsten des Bürgers verstanden wird. Dies ist Teil der Strategie, das Verhältnis zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen zu verbessern, um auf diese Weise die Steuerzahlungsmoral zu steigern und das Konfliktpotential zu verringern.<sup>47</sup> Zentrale Folge der Erteilung der verbindlichen Auskunft ist in beiden Ländern, dass die Finanzverwaltung an ihre Aussage gebunden und der Antragsteller dementsprechend zu besteuern ist, wenn letzterer den Sachverhalt entsprechend der Darstellung im Antrag verwirklicht. Neben dem Vergleich der Bedingungen, unter denen diese Rechtssicherheit gewährt wird, steht auch der von der Bindungswirkung erfasste Personenkreis im Zentrum des Interesses. Dieser ist in Frankreich weiter als in Deutschland und bindet die Finanzverwaltung deshalb in stärkerem Maße.

---

<sup>47</sup> *Bouvier*, in : *Études à la mémoire de Maurice Cozian*, 127, 128.

Der Darstellung der zu untersuchenden Regelungen in den jeweiligen Unterkapiteln folgen unmittelbar sowohl ein Vergleich als auch eine Bewertung. Auf Grundlage dessen soll im Anschluss an ein Zwischenfazit in Kapitel 2 E. geprüft werden, ob sich Teilaspekte der französischen Regelungen zum *Rescrit*, die sich im Verhältnis zur deutschen Regelung zur verbindlichen Auskunft als vorteilhaft erwiesen haben, in das deutsche System übernehmen lassen.

## **II. Vereinbarkeit mit deutschem Recht**

Die Analyse der Möglichkeiten der Übertragung der französischen Regeln nach Deutschland und die Ermittlung des deutschen Rechtsrahmens für eine vom französischen Recht inspirierte Reform des deutschen Auskunftsrechts teilt sich in zwei Unterkapitel. Zunächst wird in einem ersten Schritt der Maßstab für die Untersuchung definiert (Kapitel 3 A.). Der Maßstab wird gesetzt von den Vorgaben des Grundgesetzes. In erster Linie muss die Reform der verbindlichen Auskunft nach französischem Vorbild dazu dienen, kurzfristig Rechts- und Planungssicherheit im Bereich des Steuerrechts zu gewährleisten, um die Ausübung der in Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich verbrieften Freiheitsrechte im vermögensrechtlichen Bereich zu ermöglichen (Kapitel 3 A. I.). Des Weiteren ist bei der Reform zu berücksichtigen, dass Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 20 Abs. 3 GG die Finanzverwaltung zum gleich- und gesetzmäßigen Steuervollzug verpflichten (Kapitel 3 A. II. und III.) und sie diesen Geboten bei der Erteilung der verbindlichen Auskunft Folge leisten muss. Um den Steuervollzug darüber hinaus wirkungsvoll und gleichzeitig effizient zu gestalten, ist eine faire und kooperative Ausgestaltung des Steuervollzugs und damit auch des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft unerlässlich. Die Herleitung und der Inhalt des fairen und kooperativen Verwaltungsansatzes ist Gegenstand von Kapitel 3 A. VI. Schließlich muss eine Reform der verbindlichen Auskunft die im Grundgesetz angelegte Gewaltenteilung berücksichtigen (Kapitel 3 A. IV.) und sich im Rahmen der vorgegebenen Zuständigkeitsregelungen nach Art. 108 GG bewegen (Kapitel 3 A. V.).

In einem zweiten Schritt ist konkret zu untersuchen, inwiefern Reformüberlegungen nach Maßgabe des französischen Rechts diesen Maßstäben entsprechen (Kapitel 3 B.). Hierzu zählt die Aufhebung von AEAO 3.5.4 zu § 89 (Kapitel 3 B. I.), die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte (Kapitel 3 B. II.), die Einführung der fiktiven verbindlichen Auskunft (Kapitel 3 B. III.) und die Modifikation der Gebührenregelung (Kapitel 3 B. IV.).

Am Ende dieser Untersuchung wird in Kapitel 4 ein Reformvorschlag unterbreitet und die Ergebnisse in Kapitel 5 zusammengefasst.

## **Kapitel 2: Rechtsvergleich zwischen der verbindlichen Auskunft und dem**

### ***Rescrit***

Zu Beginn des Rechtsvergleichs wird ein kurzer Einblick in die Historie der verbindlichen Auskunft und des *Rescrit* gewährt, um den Hintergrund und das normative Umfeld der jeweiligen Norm darzustellen. Hieran schließt sich der Vergleich der Voraussetzungen für die Erteilung der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit*, des Verfahrens, der Entscheidung der Finanzverwaltung sowie der Rechtsfolgen an.

#### **A. Die historische Entwicklung der verbindlichen Auskunft und des *Rescrit***

Während in Deutschland die Rechtsprechung die treibende Kraft hinter der rechtlichen Anerkennung der verbindlichen Auskunft war, so ging in Frankreich der Impuls von der Finanzverwaltung aus.

##### **I. Die historische Entwicklung der verbindlichen Auskunft**

Erst im Jahre 2006 wurde die verbindliche Auskunft in § 89 Abs. 2 AO normiert.<sup>48</sup> Schon davor waren jedoch vergleichbare Instrumente mit eng definierten Anwendungsbereichen gesetzlich verankert, die die Erteilung von Auskünften zu materiellen Rechtsfragen des Steuerrechts bezweckten. So sieht § 42e EStG bereits seit 1925 (in unterschiedlichen Ausgestaltungsformen) die Einholung einer Auskunft über die Anwendbarkeit der Lohnsteuervorschriften im konkret dargestellten Einzelfall vor. In § 204 ff. AO ist seit 1976 die Möglichkeit der Erteilung einer verbindlichen Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung vorgesehen. Und schließlich regelt Art. 12 Zollkodex seit 1994 die Bindung der Zollbehörden an eine verbindliche Zolltarifauskunft im Hinblick auf die Einreihung bestimmter Waren. Allerdings war auch die verbindliche Auskunft vor ihrer Normierung von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung anerkannt.

Die Rechtsprechung urteilte ab 1961 in mehreren Verfahren, dass das Finanzamt nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an seine Auskunft gebunden ist, wenn es einem Steuerpflichtigen zugesichert hat, einen konkreten Sachverhalt, dessen steuerliche Behandlung zweifelhaft erscheint und für die wirtschaftliche Disposition des Steuerpflichtigen bedeutsam ist, im Rahmen des Besteuerungsverfahrens auf die zugesicherte Weise zu beurteilen.<sup>49</sup> Hierzu musste der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung den Sachverhalt vor dessen Verwirklichung in allen wesentlichen Punkten vollständig und richtig darlegen. Des Weiteren musste der Sachverhalt von dem zuständigen Finanzbeamten verstanden worden und es musste für diesen erkennbar gewesen sein, dass es sich für den Steuerpflichtigen um eine wirtschaftlich bedeutsame Information handelte. Die Auskunft war nur dann verbindlich, wenn sie von dem für die spätere Entscheidung im Veranlagungsverfahren zuständigen Beamten oder dem Vorsteher des Finanzamts mit erkennbarem Rechtsbindungswillen erlassen worden war. Eine solche verbindliche Auskunft hinderte das Finanzamt nach Treu und Glauben daran, einen entstandenen Steueranspruch im Veranlagungsverfahren geltend zu machen, wenn dies im Widerspruch zu der verbindlichen Auskunft stand. Ein solcher Schutz bestand hingegen nicht, wenn die Auskunft klar dem Gesetz widersprach und der Steuerpflichtige dies erkannte oder hätte erkennen können.

Schließlich bekannte sich 1987 auch die Finanzverwaltung zu der verbindlichen Auskunft und schaffte eine verfahrensrechtliche Grundlage für die Erteilung verbindlicher Auskünfte. In einem ersten Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) wurden unter Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung

---

<sup>48</sup> Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, 2098, BStBl. I 2006, 506.

<sup>49</sup> BFH v. 4.8.1961 – VI 269/60 S, BFHE 74, 813, BStBl. III 1961, 562, 564; v. 9.5.1967 – II 176/63, BFHE 89, 20, BStBl. III 1967, 522; 523; v. 19.3.1981 – IV R 49/77, BFHE 133, 144, BStBl. II 1981, 538, 541 f.; v. 13.12.1989 – X R 208/87, BFHE 159, 114, BStBl. II 1990, 274, 275 f.

Vorgaben bezüglich der Form und des Inhalts des Antrags auf eine verbindliche Auskunft, der Zuständigkeit bzw. des Verfahrens innerhalb der Finanzbehörde sowie der Form und des Inhalts der verbindlichen Auskunft gemacht.<sup>50</sup> Die Ergänzung, dass die Regelung nur auf Probe gelte, wurde aufgehoben, nachdem sich das Verfahren in der Praxis bewährt hatte.<sup>51</sup> In dem sogenannten Auskunftserlass vom 29.12.2003<sup>52</sup> statuierte das BMF die Voraussetzungen für die Bindungswirkung der Auskunft. Diese trat der Finanzverwaltung zu Folge aufgrund von Treu und Glauben dann ein, wenn die verbindliche Auskunft von einem zuständigen Beamten vor der Verwirklichung des Sachverhalts erteilt worden und ursächlich für seine Verwirklichung gewesen sei. Entscheidend sei, dass der verwirklichte Sachverhalt mit dem in dem Antrag beschriebenen Sachverhalt übereinstimmt und die verbindliche Auskunft nicht vorher widerrufen wurde. Da es sich hierbei nicht um einen Verwaltungsakt gehandelt habe, habe gegen eine verbindliche Auskunft, die nicht der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen entsprach, kein Rechtsbehelf existiert. Vielmehr habe der Steuerpflichtige das Festsetzungs- bzw. das Feststellungsverfahren abzuwarten, um eine gerichtliche Klärung zu erlangen. Allein gegen die Ablehnung der Erteilung der verbindlichen Auskunft aus formellen Gründen habe der Steuerpflichtige mit einem Einspruch und ggfs. einer Anfechtungsklage vorgehen können, um geltend zu machen, dass die verbindliche Auskunft in ermessensfehlerhafter Weise abgelehnt wurde.

Mit dem Föderalismus-Reformgesetz erhielt die verbindliche Auskunft mit Wirkung vom 12.9.2006 eine förmliche Rechtsgrundlage in § 89 Abs. 2 AO.<sup>53</sup> Ziel des Gesetzgebers war es zum einen, ausländischen Investoren eine Anlaufstelle zu schaffen, von der sie verbindliche Auskünfte erhalten können.<sup>54</sup> Auf diese Weise erhoffte sich der Gesetzgeber, Deutschland als Investitionsstandort zu stärken.<sup>55</sup> Dementsprechend wurde dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Zuständigkeit für die Beantwortung der Fragen jener Antragsteller übertragen, für die zum Zeitpunkt der Antragstellung kein Finanzamt zuständig ist. Zum anderen war es erklärtes Ziel, die Verfahrensregelungen zur verbindlichen Auskunft und insbesondere ihre Bindungswirkung gesetzlich festzuhalten, um einen Rückgriff auf den allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben überflüssig zu machen. Die Reichweite der Bindungswirkung wird in der Steuer-Auskunftsverordnung näher definiert,<sup>56</sup> zu deren Erlass § 89 Abs. 2 Satz 4 AO die Verwaltung ermächtigt. Das Jahressteuergesetz führte im Jahre 2007 eine vielfach kritisierte Gebührenregelung<sup>57</sup> in § 89 Abs. 3 bis 5 AO ein.<sup>58</sup> Seitdem wird dem Steuerpflichtigen eine Gebühr in Rechnung gestellt, deren Höhe sich nach dem Gegenstandswert bemisst. Das Steuervereinfachungsgesetz 2011<sup>59</sup> und das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens 2016<sup>60</sup> änderten die Regelungen in Bezug auf die Gebühren und den zeitlichen Ablauf des Auskunftsverfahrens. Letzteres wird durch die

---

<sup>50</sup> BMF-Schreiben v. 24.6.1987 – IV A 5-S 0430-9/87, BStBl. I 1987, 474.

<sup>51</sup> BMF-Schreiben v. 21.2.1990 – IV A 5 – S 0430 – 4/90, BStBl. I 1990, 146.

<sup>52</sup> BMF-Schreiben v. 29.12.2003 – IV A 4-S 0430-7/03, BStBl. I 2003, 742.

<sup>53</sup> Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, 2098, BStBl. I 2006, 506.

<sup>54</sup> BT-Drs. 16/814, 23 f.

<sup>55</sup> *Misera/Baum*, Ubg 2008, 221.

<sup>56</sup> Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung - Steuer-Auskunftsverordnung - v. 30.11.2007, BGBl. I 2007, 2783.

<sup>57</sup> *Birk*, NJW 2007, 1325; *Hans*, DStZ 2007, 421; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408; *Simon*, DStR 2007, 557; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 79.

<sup>58</sup> Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I, 2878.

<sup>59</sup> Steuervereinfachungsgesetz v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131, BStBl. I 2011, 986.

<sup>60</sup> Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679, BStBl. I 2016, 694.

StAuskV<sup>61</sup> auf der Ermächtigungsgrundlage von § 89 Abs. 2 Satz 5 und 6 AO konkretisiert. Zuletzt wurde hier die Reichweite der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft neu geregelt.<sup>62</sup>

Die Finanzverwaltung hat in dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung zudem umfassende Anweisungen zur Anwendung des § 89 Abs. 2 bis 7 AO gemacht.<sup>63</sup> Zugleich wurde das BMF-Schreiben vom 29.12.2003,<sup>64</sup> mit Ausnahme der dort vorgesehenen Regelungen bezüglich der Bindungswirkung aufgrund von Treu und Glauben und der Möglichkeit des Rechtsbehelfs, aufgehoben.<sup>65</sup> Diese gelten für verbindliche Auskünfte, die bis zum 11.9.2006 erteilt wurden, weiter.

## II. Die historische Entwicklung des *Rescrit*

Der Begriff *Rescrit fiscal* wird im *Livre des procédures fiscales* nicht ausdrücklich verwendet, ist jedoch als Sammelbegriff für die Gesamtheit der verbindlichen Stellungnahmen der Finanzbehörden, die auf Anfrage eines Steuerpflichtigen abgegeben worden sind, üblich.<sup>66</sup>

Der Ursprung des *Rescrit fiscal* im französischen Recht findet sich in einer *Instruction générale* (internen Dienstanweisung) des *Ministère des finances* (Finanzministerium) an seine Finanzbeamten vom 31.1.1928.<sup>67</sup> Demnach sollte ein Steuerbescheid im Rahmen einer Außenprüfung nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn eine neue Beurteilung des Sachverhalts nur aufgrund einer Änderung der Rechtsprechung oder Verwaltungsauffassung geboten war, die nach Verwirklichung des steuerlich relevanten Tatbestands eintrat. Das *Ministère des Finances* wies die Finanzbeamten mithin an, in solchen Fällen keine rückwirkenden Änderungen der Steuerbescheide vorzunehmen, da die Änderung von Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung nur für die Zukunft wirke. Diese Anordnung hat das *Ministère des Finances* in der Folge in weiteren Schreiben wiederholt.<sup>68</sup> Allerdings fehlte es diesen Dienstanweisungen an einer rechtlichen Grundlage. Deswegen urteilte der *Conseil d'État*<sup>69</sup> in mehreren Verfahren, dass es sich bei den Anordnungen bloß um unverbindliche Empfehlungen des Finanzministeriums für die Durchführung der Außenprüfung gehandelt habe, die der Finanzbeamte im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen gehabt habe. Hielt sich ein Finanzbeamter nicht an die Dienstanweisung vom 31.1.1928, so konnte der Steuerpflichtige dementsprechend nicht gegen eine Änderung des Steuerbescheids zu seinen Lasten mit dem Argument vorgehen, die Änderung seines Steuerbescheides sei aufgrund einer späteren Änderung der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung nicht zulässig gewesen.<sup>70</sup> Nichtsdestotrotz sind hier erste Bemühungen der Finanzverwaltung zu erkennen, dem Steuerpflichtigen Rechtssicherheit zu gewähren.

---

<sup>61</sup> Steuer-Auskunftsverordnung v. 30.11.2007, BGBl. I 2007, 2783, BStBl. I 2007, 820.

<sup>62</sup> Vierte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 12.7.2017, BGBl. I 2017, 2361, BStBl. I 2017,

<sup>63</sup> AEAO zu § 89 Abs.2, BMF-Schreiben v. 11.12.2007, BStBl. I, 894 ff.

<sup>64</sup> BMF-Schreiben v. 29.12.2003 - IV A 4-S 0430-7/03, BStBl. I 2003, 742.

<sup>65</sup> BMF-Schreiben v. 18.12.2007 - IV A 4-S 0224/07/0008, BStBl. I 2008, 2.

<sup>66</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1003.

<sup>67</sup> *Instruction générale sur les Impôts cédulaires et Impôt général sur le revenu* v. 31.1.1928, *Ministère des finances, Direction générale des contributions directes, de l'enregistrement, des domaines et du timbre*, S. 202.

<sup>68</sup> *Note n°442 du Ministère des finances* v. 23.3.1928 und *Note du Ministère des finances* v. 1.8.1961.

<sup>69</sup> Staatsrat Frankreichs, der zum einen Berater der Regierung, zum anderen oberstes Verwaltungsgericht und damit letzte Instanz der Finanzgerichtsbarkeit ist, <http://www.conseil-etat.fr/Tribunaux-Cours/Organisation/Repartition-des-competences-au-sein-de-la-jurisdiction-administrative>, zuletzt abgerufen am 9.2.2017.

<sup>70</sup> CE, 1/5/1931 : DH 1931, p. 367; CE, 30/1/1974, n° 79.712, *Dupont* ; CE plén., 4/6/1976, n°98484, *Sté Le Cas-telet* ; CE, 30/6/1976 ; CE, 5/11/1980, n°18275 ; CE, 12/3/1982, n°12423 ; CE plén., 4/7/1986, n°47410, *Sté Publomod-Photo*.

Diese Bemühungen hat der Gesetzgeber im Jahre 1959<sup>71</sup> aufgegriffen und Art. 1649 quinquies E Code général des impôts<sup>72</sup> eingeführt. Nach dieser Regelung durfte eine einmal festgesetzte Steuer nicht nachträglich erhöht werden, wenn diese Erhöhung auf einer Meinungsverschiedenheit zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde bezüglich der Auslegung einer Norm des Steuerrechts beruht, die Auffassung des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit von der Finanzverwaltung förmlich als zutreffend bestätigt wurde und der Steuerpflichtige in Bezug auf die Fortgeltung dieser Auffassung in gutem Glauben war. Die Finanzverwaltung ging zunächst davon aus, dass von den formellen Bestätigungen nur förmliche Antworten des *Directeur des impôts* (Direktor der Finanzbehörde) und seiner Vertreter auf Anfragen bezüglich der Auslegung von Rechtsnormen erfasst seien. Der *Conseil d'État* (Staatsrat) hingegen präziserte, dass darüber hinaus Runderlasse, Protokolle und ministerielle Antworten auf schriftliche Anfragen der Abgeordneten die Finanzverwaltung binden würden.<sup>73</sup> Daraufhin hat auch der Gesetzgeber reagiert und mit einem Gesetz aus 1970 der Norm einen zweiten Absatz hinzugefügt.<sup>74</sup> Dieser sieht vor, dass eine einmal festgesetzte Steuer von der Finanzverwaltung nicht unter Berufung auf eine neue Auslegung einer Norm des Steuerrechts nachträglich erhöht werden kann, wenn der Steuerpflichtige diese Norm in der Weise angewendet hat, wie dies von der Finanzverwaltung durch ihre veröffentlichten Dienstanweisungen und Rundschreiben vorgegeben wurde und diese Veröffentlichungen zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands nicht aufgehoben waren. Heute finden sich diese Regelungen in Art. L80 A LPF<sup>75</sup> wieder. Allerdings bot dies kein zufriedenstellendes Maß an Rechtssicherheit, denn in der Vielzahl der Fälle war Art. L80 A LPF nicht einschlägig. Grund hierfür war zweierlei. Erstens umfassten die Antworten des *Directeur des impôts* oftmals nicht ausschließlich die Auslegung einer Norm des Steuerrechts, sondern befassten sich auch mit Tatsachenfragen und der Anwendung der Norm auf einen konkreten Sachverhalt, sodass es sich aufgrund der Vermischung von Rechts- und Tatsachenfragen nicht um eine formelle Auslegung einer Norm des Steuerrechts im Sinne des Art. L80 A LPF handelt.<sup>76</sup> Zweitens befanden die Richter Art. L80 A LPF häufig für nicht anwendbar, da die Erhöhung der Steuerlast nicht auf einer Änderung der Auslegung einer Steuerrechtsnorm beruhte, sondern der Würdigung eines Sachverhalts im Lichte einer solchen Norm.<sup>77</sup>

In Kenntnis dieser Rechtsprechung verabschiedete der Gesetzgeber das sogenannte Loi Aicardi und führte damit Art. L80 B LPF ein.<sup>78</sup> Diese Norm brachte zwei Neuerungen mit sich. Einerseits ist gem. Art. L80 B LPF der Art. L80 A LPF auch dann einschlägig, wenn die Finanzverwaltung in einer förmlichen Stellungnahme einen Sachverhalt in Bezug auf eine konkrete Norm würdigt. Mithin sind, unter bestimmten Bedingungen, individuelle Beurteilungen der Finanzverwaltung von steuerlich relevanten Sachverhalten unter Berücksichtigung der einschlägigen Normen verbindlich, sodass die Finanzverwaltung die Steuerlast nicht aufgrund einer Änderung der Verwaltungsauffassung bezüglich der Auslegung einer Norm oder Beurteilung des Sachverhalts erhöhen kann.

Die mühselige Unterscheidung, ob es sich bei der Verlautbarung der Finanzverwaltung nun um eine förmliche, individuelle Auslegung einer Norm des Steuerrechts (Art. L80 A LPF), um eine förmliche, individuelle Beurteilung eines Sachverhalts im Lichte einer Norm des Steuerrechts (Art. L80 B LPF)

---

<sup>71</sup> Loi n°59-1472 du 28/12/1959 institue un impôt annuel unique sur les revenus des personnes physiques.

<sup>72</sup> Allgemeines Steuergesetzbuch, Abkürzung im Folgenden CGI.

<sup>73</sup> CE, 7/2/1968, n°72850; CE, 24/6/1968, n°66883.

<sup>74</sup> Loi n°70-601 du 9/7/1970 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier.

<sup>75</sup> *Livre des procédures fiscales*, Gesetz über das Steuerverfahrensrecht.

<sup>76</sup> CE, 18/7/1973, n°86950.

<sup>77</sup> CE, 23/1/1974, n°84802.

<sup>78</sup> Loi n°87-502 du 8/7/1987 modifiant les procédures fiscales et douanières.

oder beides handelt, ist seitdem obsolet.<sup>79</sup> Andererseits wurde auch die bereits in der Verwaltungsdoctrin<sup>80</sup> anerkannte Differenzierung zwischen Beurteilungen, die die Finanzverwaltung selbständig verfasste und solcher Auskünfte, die auf Antrag eines Steuerpflichtigen erteilt wurden, normiert.<sup>81</sup> Art. L80 B 1 1<sup>ière</sup> phrase LPF regelt nun die eigenständige Beurteilung durch die Finanzverwaltung, während Art. L80 B 1 2<sup>ième</sup> phrase LPF das Verfahren für die Erteilung des Rescrit général auf Antrag des Steuerpflichtigen vorgibt. In den darauffolgenden Jahren wurden durch eine Vielzahl weiterer Reformgesetze Sonderformen des Rescrit eingeführt,<sup>82</sup> die der Verfahrenserleichterung und -beschleunigung dienen. In einer Verordnung vom 12.9.2012 hat die Finanzverwaltung Vorgaben für die Anwendung des Art. L80 B LPF gemacht und präzisierende Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit aufgenommen.<sup>83</sup>

### III. Vergleich

Sowohl in Frankreich als auch in Deutschland ist die verbindliche Auskunft ein Phänomen des 20. Jahrhunderts, das aufgrund des Zusammenspiels von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Gesetzgeber nun in den jeweiligen Steuergesetzen fest verankert ist. Allerdings war es in Frankreich anders als in Deutschland zunächst die Finanzverwaltung, die die gesteigerte Notwendigkeit der Rechtssicherheit erkannte und dementsprechend ihre Finanzbeamten anwies, Änderungen der Verwaltungsauffassung und der Rechtsprechung nicht rückwirkend anzuwenden.<sup>84</sup> Die Rechtsprechung jedoch verweigerte diesen Schutz vor Gericht, indem sie darauf verwies, dass die Finanzverwaltung mangels Ermächtigungsnorm einen solchen Schutz nicht gewähren könne und dem Steuerpflichtigen zudem den Schutz seines Vertrauens verweigerte.<sup>85</sup> Dementsprechend konnte sich ein Steuerpflichtiger vor Gericht nicht auf den Runderlass aus dem Jahre 1928 berufen, um gegen die Änderung seines Steuerbescheids vorzugehen. So bremste die Judikative in Frankreich zunächst die Gewährung von Rechtssicherheit im Bereich des Steuerrechts. In Deutschland hingegen war es gerade die Finanzrechtsprechung, die die Bindung der Finanzverwaltung an ihre verbindlichen Auskünfte aufgrund von Treu und Glauben anerkannte.<sup>86</sup> Während der folgenden Jahre war es die Rechtsprechung und nicht die Verwaltung, die die Vorgaben hinsichtlich des Verfahrens und der Voraussetzungen bzw. der Reichweite der Bindungswirkung präziserte.<sup>87</sup> Die Finanzverwaltung griff diese Entwicklung erst zwei Jahrzehnte später in einem BMF-Schreiben auf und fasste die Vorgaben der Rechtsprechung zu dem Verfahren und der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft zusammen.<sup>88</sup>

---

<sup>79</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1003.

<sup>80</sup> Doc. Adm. DGI, 13 L 1223, n°75 anc.; *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1013.

<sup>81</sup> Loi n°2008-776 du 4/8/2008 de modernisation de l'économie.

<sup>82</sup> Art. L18; Art. L64 B; Art. L80 B 2 à 7, Art. L80 C LPF.

<sup>83</sup> BOI-SJ-RES-10-20.

<sup>84</sup> *Instruction générale sur les Impôts cédulaires et Impôt général sur le revenu* v. 31.1.1928, *Ministère des finances, Direction générale des contributions directes, de l'enregistrement, des domaines et du timbre*, S. 202.

<sup>85</sup> CE, 1/5/1931 : DH 1931, p. 367 ; CE, 30/1/1974, n° 79.712, *Dupont* ; CE plén., 4/6/1976, n°98484, *Sté Le Castelet* ; CE, 30/6/1976 ; CE, 5/11/1980, n°18275 ; CE, 12/3/1982, n°12423 ; CE plén., 4/7/1986, n°47410, *Sté Publimod-Photo*.

<sup>86</sup> BFH v. 4.8.1961 – VI 269/60 S, BFHE 74, 813, BStBl. III 1961, 562, 564.

<sup>87</sup> BFH v. 9.5.1967 – II 176/63, BFHE 89, 20, BStBl. III 1967, 522; 523; v. 19.3.1981 – IV R 49/77, BFHE 133, 144, BStBl. II 1981, 538, 541 f.; v. 13.12.1989 – X R 208/87, BFHE 159, 114, BStBl. II 1990, 274, 275 f.

<sup>88</sup> BMF-Schreiben v. 24.6.1987 – IV A 5-S 0430-9/87, BStBl. I 1987, 474; geändert durch BMF-Schreiben v. 29.12.2003 - IV A 4-S 0430-7/03, BStBl. I 2003, 742.



Während die verbindliche Auskunft nach ihrer Normierung in den Jahren 2006 und 2016 nur noch verfahrensrechtliche Änderungen und Ergänzungen bezüglich der Gebührenpflicht erfuhr, durchlebte die zunächst in Art. 1649 quinquies E CGI verortete Regelung des *Rescrit* erhebliche Änderungen. Nachdem zunächst, entsprechend der Auslegung der französischen Finanzverwaltung, nur Antworten auf individuelle Anfragen Bindungswirkung entfalteten, weitete die Finanzrechtsprechung diesen Schutz auch auf sonstige Verlautbarungen der Finanzverwaltung aus. Nun war es die Rechtsprechung, die die Ausweitung der Rechtssicherheit entgegen den Willen der Finanzverwaltung vorantrieb. Eine gegenteilige Entwicklung war hingegen nach der Verabschiedung von Art. L80 A LPF zu beobachten. Hier verfolgte der *Conseil d'État* eine strenge Rechtsprechung und versagt den Rechtsschutz stets dann, wenn sich, wie oftmals nicht zu vermeiden, Rechts- und Tatsachenfragen in einer Anfrage vermischten. Um auf wirksame Weise Rechtssicherheit zu gewährleisten war der Gesetzgeber somit wieder gefordert und verabschiedete schließlich mit Art. L80 B LPF eine Norm, die unter bestimmten Voraussetzungen eine Änderung des Steuerbescheids im Widerspruch zu einem vorher ergangenen *Rescrit* ausschließt, der einen steuerlich relevanten Sachverhalt im Lichte einer Norm des Steuerrechts würdigt.

Mit Blick auf die jüngere Geschichte der Normen ist zu beobachten, dass im französischen Recht weitere Sonderformen der verbindlichen Auskunft normiert wurden, während die verbindliche Auskunft im deutschen Recht eine solche Entwicklung nicht erlebte. Gemeinsamkeiten lassen sich jedoch bei der Ermächtigung der Finanzverwaltung zur Ausgestaltung der verbindlichen Auskunft durch Verordnungen feststellen. So sieht § 89 Abs. 2 Satz 4 AO genauso wie Art. L80 B LPF vor, dass die Verwaltung nähere Bestimmungen für die Anwendung der verbindlichen Auskunft treffen kann. Während dementsprechend in der StAusKv Bestimmungen bezüglich der Form und des Inhalts des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vorsieht, finden sich in der Verordnung des *Conseil d'État* vor allem Bestimmungen bezüglich des Anwendungsbereichs von Art. L80 B LPF und der formellen Vorgaben für eine die Finanzverwaltung bindende Auskunft.<sup>89</sup> Gemeinsam ist den Verordnungen jedoch, dass sie Vorgaben zur Reichweite der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft machen.

---

<sup>89</sup> BOI-SJ-RES-10-20.

## B. Die Voraussetzungen zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Die Erteilung der verbindlichen Auskunft durch die Finanzbehörden ist in Deutschland und Frankreich an mehrere Voraussetzungen geknüpft.

### I. Der Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft und des *Rescrit*

Zunächst muss der Anwendungsbereich der beiden Instrumente zur Gewährung von Rechtssicherheit eröffnet sein. Dieser wird in Deutschland und Frankreich wie folgt definiert.

#### 1. Der Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO

Verbindliche Auskünfte gem. § 89 Abs. 2 AO werden von der Finanzverwaltung auf alle konkreten Rechtsfragen bezüglich der steuerlichen Beurteilung konkret individualisierter Sachverhalte gegeben.

##### a) Die verbindlichen Auskunft zur steuerlichen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts

Den Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft definiert das Gesetz nicht ausdrücklich, sodass dieser durch Auslegung der Norm bestimmt werden muss.<sup>90</sup> Dem Wortlaut nach dient die verbindliche Auskunft der Beantwortung von Zweifelsfragen bezüglich der steuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts, § 89 Abs. 2 Satz 1 AO. Auch die StAusKv begrenzt in § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKv die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft ausdrücklich auf die Besteuerung als solches. Dementsprechend muss eine Frage mit Bezug zu einer Steuer im Sinne des § 3 AO gestellt werden. In Abgrenzung zu Sonderabgaben,<sup>91</sup> Vorzugslasten wie Gebühren<sup>92</sup> oder Beiträgen<sup>93</sup> und sonstigen Abgaben,<sup>94</sup> handelt es sich bei Steuern um Geldleistungen, die nicht als eine Gegenleistung für eine besondere Leistung erbracht werden und vom Staat zur Erzielung von Einnahmen all denjenigen auferlegt wird, die den Tatbestand erfüllen, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.<sup>95</sup> § 3 Abs. 4 AO differenziert zudem zwischen Steuern und steuerlichen Nebenleistungen wie beispielsweise Säumniszuschlägen nach § 240 AO, Zwangsgeldern nach § 329 AO oder Zinsen nach §§ 233 ff. AO. Mithin kann eine verbindliche Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO auch bezüglich jener Themengebiete nicht erteilt werden. Eine solche Annahme deckt sich mit der systematischen Einordnung des § 89 AO im 3. Unterabschnitt der AO, der nur für die Besteuerung und nicht für sonstige Schulden des Steuerpflichtigen Regelungen trifft. Zudem ist der Sinn und Zweck der verbindlichen Auskunft die Gewährung von Rechtssicherheit in einem komplexen und sich ständig verändernden Umfeld.<sup>96</sup> Diese Notwendigkeit besteht im Zusammenhang mit den steuerlichen Nebenleistungen nicht im selben Maße wie bei Steuern im Sinne des § 3 Abs. 1 AO: Steuerliche Nebenleistungen sind in der Regel ohne größere Schwierigkeiten bestimmbar und stellen zudem keine vergleichbare Belastung wie die Steuer dar, sodass die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die die Finanzverwaltung zeitlich, finanziell und personell belastet, nicht gerechtfertigt

---

<sup>90</sup> Eingehend zum Auslegungskanon, siehe *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik, 1996, 119 ff.

<sup>91</sup> Bspw. Fehlbelegungsabgaben im sozialen Wohnungsbau i.S.d. § 1 Fehlsubventionierungsabbaugesetz oder Abgaben zur Finanzierung der Ausbildungsvergütung i.S.d. Art. 25 Abs. 2 des Thüringer Gesetzes über die Berufe in der Altenpflege

<sup>92</sup> Bspw. Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 3 AO

<sup>93</sup> Bspw. Beiträge zum Klärschlamm-Entschädigungsfond i.S.d. § 9 Düngemittelgesetz.

<sup>94</sup> Bspw. Sozialversicherungsbeiträge wie der Rentenversicherungsbeitrag i.S.d. § 157 ff. SGB VI oder Verbandslasten wie Beiträge zur IHK oder der Anwaltskammer.

<sup>95</sup> *Pahlke*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 3 Rz. 5 ff.; *Gersch*, in: *Klein*, § 3 Rz. 4 ff.

<sup>96</sup> *Rätke*, in: *Klein*, § 89 Rz. 14.

ist. Schließlich zeigt der Blick in die Gesetzesbegründung,<sup>97</sup> dass der historische Gesetzgeber bei der Verabschiedung des Föderalismusreform- Begleitgesetzes<sup>98</sup> explizit die Planbarkeit der Besteuerung als solches verbessern wollte und nicht der Zahlungenlasten des Steuerpflichtigen im Allgemeinen. Er stellt zudem an verschiedenen Stellen auf die Verwirklichung eines Sachverhalts ab, das heißt auf ein Kriterium, dass für die Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 38 AO, nicht jedoch für steuerliche Nebenleistungen relevant ist.

Eine Begrenzung hinsichtlich der Steuerart, auf die sich die Auskunft bezieht, ist nicht ausdrücklich vorgesehen und ergibt sich auch nicht durch Auslegung der Norm. Dementsprechend sind sämtliche Steuerarten erfasst und zwar auch jene, für die der Gesetzgeber besondere Verfahren eingeführt hat (Lohnsteuerauskunft gem. § 42e EStG sowie die Zolltarif- und Ursprungsankunft gem. Art. 12 Abs. 2 ZK i.V.m. Art. 5 bis 14 ZK-DVO). Der Steuerpflichtige hat demnach die Wahl, welches Instrument er zur Absicherung seiner steuerlich relevanten Vorhaben nutzt. Grundsätzlich kann ein Antrag zur Beantwortung jeder Frage gestellt werden,<sup>99</sup> wie beispielsweise nach Bewertungsmethoden,<sup>100</sup> der Verlustverwendung oder den Hinzurechnungen bzw. Kürzungen im Bereich der Gewerbesteuer. Eine faktische Einschränkung erfährt der Anwendungsbereich jedoch dadurch, dass gem. AEAO 3.5.4. zu § 89 der Ermessensspielraum der Finanzverwaltung eingeschränkt wird. Demnach ist eine verbindliche Auskunft einerseits nicht zu erteilen, wenn Gegenstand der Anfrage eine Angelegenheit ist, bei der die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht. Andererseits auch dann nicht, wenn in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu dem Rechtsproblem zu erwarten ist. Hierauf wird unter Kapitel 2 C. I. 1. detailliert eingegangen.

#### b) Die verbindliche Auskunft gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 StAusK zur Beantwortung konkreter Rechtsfragen

Eine verbindliche Auskunft dient nicht der Beurteilung allgemeiner Rechtsfragen. Vielmehr verlangen § 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5, dass der Antragsteller das in Rede stehende Rechtsproblem ausführlich darlegt, seinen eigenen Standpunkt eingehend begründet und eine konkrete Rechtsfrage an die Finanzverwaltung stellt. Rechtsfragen können auch die Definition eines bestimmten Tatbestandsmerkmals umfassen, da dies Voraussetzung für die Anwendung einer Norm ist.<sup>101</sup> Abzugrenzen sind vom Begriff der Rechtsfrage hingegen Tatsachenfragen oder die Subsumtion, welche ihrerseits nicht Inhalt einer verbindlichen Auskunft sein können.<sup>102</sup> Die Betonung der Konkretisierung der Rechtsfrage zwingt den Antragsteller zur besonderen Sorgfalt bei der korrekten Formulierung der Rechtsfrage und zur Darstellung des Meinungsstandes in Literatur, Verwaltung und Rechtsprechung.<sup>103</sup> Die Finanzverwaltung ist grundsätzlich nicht dazu verpflichtet, relevante Rechtsfragen, die sich in Bezug auf das beschriebene Rechtsproblem aufdrängen, aber nicht von dem Antragsteller gestellt wurden, zu bearbeiten.<sup>104</sup> Eine Ausnahme

---

<sup>97</sup> Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD für ein Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 7.3.2006, BT-Drs. 16/814, 23 f.

<sup>98</sup> Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006, BGBl. I 2006, 2098, BStBl. I 2006, 506.

<sup>99</sup> Rätke, in: Klein, § 89 Rz. 18; Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 31.

<sup>100</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, Losebl., § 89 Rz. 48.

<sup>101</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 52.

<sup>102</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 52.1; Seer, in: Tipke/Kruse, Losebl., § 89 Rz. 49.

<sup>103</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 52.1; Rätke, in: Klein, § 89 Rz. 24.

<sup>104</sup> BFH v. 24.9.2010 IV B 34/10, BFH/NV 2011, 241, 243; FG Rheinland-Pfalz 6 K 2756/07, EFG 2009, 630, 633.

gilt nur dann, wenn sie aufgrund ihrer Fürsorgepflicht gem. § 89 Abs. 1 AO in besonders gelagerten Ausnahmefälle gehalten ist, auf relevante Rechtsfragen hinzuweisen.<sup>105</sup>

## 2. *Der Anwendungsbereich des Rescrit*

Das französische Recht sieht ebenfalls einen weiten Anwendungsbereich des *Rescrit* vor. Wie bereits in der Einleitung erwähnt, wird zwischen einem so genannten *Rescrit général* und diversen Sonderformen des *Rescrit* differenziert, die für besondere Sachverhaltskonstellationen oder Rechtsfragen einschlägig sind.

### a) *Der Anwendungsbereich der Grundform des Rescrit général nach Art. L80 B 1 LPF*

Unter den Begriff des *Rescrit général* im Sinne des Art. L80 B 1 LPF fallen Stellungnahmen der Finanzverwaltung zur Beurteilung eines Sachverhalts unter Berücksichtigung einer Vorschrift des Steuerrechts.

#### aa) *Der Rescrit général zur Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts*

Ein *Rescrit général* ergeht zur Beurteilung eines Sachverhalts unter Berücksichtigung einer steuerlichen Vorschrift.<sup>106</sup> Zu diesem Zweck bedarf es gem. der Verordnung Art. R80 B 11 LPF einer richtigen, präzisen und vollständigen Darstellung des relevanten Sachverhalts und der Nennung der Normen, die auf den Sachverhalt angewendet werden sollen. Eine konkrete Rechtsfrage muss nicht gestellt werden. Vielmehr subsummiert die Finanzverwaltung gem. der Richtlinie BOI-SJ-RES-10-20-10, n°190 den Sachverhalt unter die vom Antragsteller genannten Normen.

#### bb) *Die einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts zur Beurteilung des vorgelegten Sachverhalts*

Die bei der Beurteilung des vorgelegten Sachverhalts zu berücksichtigenden Vorschriften müssen solche des Steuerrechts sein.<sup>107</sup> Relevant sind mithin nur Vorschriften, die Steuerabgaben zum Inhalt haben.<sup>108</sup> Unzulässig ist mithin ein Antrag auf Beurteilung eines Sachverhalts unter Berücksichtigung von Normen zur Regelung von Abgaben nicht-steuerlicher Art (sogenannte parafiskalische Normen),<sup>109</sup> wie beispielsweise Normen des gesetzlichen Krankenkassen-, Arbeitslosen- oder Sozialversicherungsrechts. Dies gilt auch dann, wenn entsprechende Rechtsstreitigkeiten in den Kompetenzbereich der Finanzgerichtsbarkeit fallen.<sup>110</sup> Innerhalb dieser Gruppe der Vorschriften des Steuerabgaberechts, die Gegenstand eines *Rescrit* sein können, ist jedoch weiter zu differenzieren. Es muss sich dabei nicht um ein förmliches Gesetz handeln.<sup>111</sup> Erfasst werden dementsprechend Gesetzestexte, Regierungs- und Verwaltungsverordnungen sowie internationale Abkommen und

---

<sup>105</sup> BFH v. 24.9.2010 IV B 34/10, BFH/NV 2011, 241, 243; FG Rheinland-Pfalz 6 K 2756/07, EFG 2009, 630, 633.

<sup>106</sup> *Navis*, Série CF, Art. L80 B LPF Rz. 24150.

<sup>107</sup> Die Formulierung entspricht inhaltlich jener des Art. L80 B LPF, sodass für die Bestimmung des Anwendungsbereichs auf die hierzu ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen werden kann; so *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1005; *Bachelier*, RFFP 130 (2015), 57, 62; *Navis*, Série CF, Art. L80 B LPF Rz. 23230.

<sup>108</sup> CE, 18/11/1985, n° 34.217, *Sté de la Place du Colonel Fabien*; so auch *Navis*, Série CF, Art. L80 B LPF Rz. 25000.

<sup>109</sup> CE, 25/7/1980, n° 93.760, *Sté de construction et d'exploitation de matériels et moteurs*.

<sup>110</sup> Concl. sur CE, ass., 20/12/1985, n° 31.927, *Sté Et. Outters*.

<sup>111</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 974

Runderlasse, sofern sie im *Journal officiel*<sup>112</sup> veröffentlicht wurden.<sup>113</sup> Entscheidend ist vielmehr, dass die Vorschriften in materieller Hinsicht die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Steuer an sich betreffen.<sup>114</sup> Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn sie den Anwendungsbereich einer Steuer bestimmen,<sup>115</sup> Regelungen bezüglich der Berücksichtigung von Betriebsausgaben<sup>116</sup> oder Steuerbefreiungen<sup>117</sup> sowie Buchführungs- oder sonstige Beweispflichten des Steuerpflichtigen vorsehen.<sup>118</sup> Im Gegensatz dazu handelt es sich bei Regelungen über die Einsichts- und Auskunftspflichten der Steuerpflichtigen,<sup>119</sup> das Besteuerungsverfahren<sup>120</sup> oder den Steuerprozess nicht um solche im Sinne des Art. L80 B LPF.<sup>121</sup> Die Tatsache, dass Art. L80 A LPF, anders als Art. L80 B LPF, explizit regelt, dass die dort vorgesehene Garantie nicht nur die Auslegung von Vorschriften des Steuerrechts sondern auch von Regelungen über die Beitreibung der Steuer sowie über Sanktionen umfasst, zeigt im Umkehrschluss, dass solche Normen nicht in den Anwendungsbereich des Art. L80 B LPF fallen.<sup>122</sup> Eine darüber hinausgehende Einschränkung ist nicht vorgesehen, sodass sich der Anwendungsbereich auf sämtliche Steuerarten erstreckt.<sup>123</sup>

#### b) Der Anwendungsbereich der Sonderformen des *Rescrit*

Neben dem *Rescrit général* hat der Gesetzgeber eine Vielzahl an Varianten des *Rescrit* mit eigenen Verfahrensregeln normiert, die bei besonderen Anfragen Anwendung finden. Sie stehen nicht in einem Exklusivitätsverhältnis zueinander – vielmehr ist der Anwendungsbereich des *Rescrit général* auch immer dann eröffnet, wenn der Anwendungsbereich einer der Sonderformen eröffnet ist. Die Sonderformen weisen jedoch Besonderheiten hinsichtlich des Verfahrens, der Entscheidung der Verwaltung und der Rechtsfolgen auf, um den Interessen des Antragstellers im jeweiligen Anwendungsbereich entgegen zu kommen.<sup>124</sup>

##### aa) *Rescrit amortissement exceptionnel* gem. Art. L80 B 2b LPF

Das französische Steuerrecht sieht für ausgewählte Wirtschaftsgüter Sonderabschreibungstatbestände vor. Art. L80 B 2b LPF bestimmt, dass ein Steuerpflichtiger einen Antrag auf einen *Rescrit amortissement exceptionnel* (verbindliche Auskunft für Sonderabschreibungen) stellen kann, um sich zu vergewissern, dass ein zu erwerbendes oder herzustellendes Wirtschaftsgut einer der in der Norm

---

<sup>112</sup> Gesetzblatt der Französischen Republik.

<sup>113</sup> CE, 24/7/1981, n° 17.341 ; CE, 17/12/1984, n° 47.293 ; CE, 17/1/1996, n° 120.646.

<sup>114</sup> CE, 22/6/1977, n° 3.485, *Sté Lyonnais de constructions immobilières varoises*.

<sup>115</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 975.

<sup>116</sup> *Collet/Collin*, Procédures fiscales, Rz. 153, *Bouvier*, in : *Études à la mémoire de Maurice Cozian*, 127, 131.

<sup>117</sup> CE plén., 29/7/1983, n° 31.761.

<sup>118</sup> CE, 27/7/2005, n° 273.619, *Sté Fauba France* ; CE, 1/7/2009, n° 295.689, *Sté Alain Palanchon* ; CE, 1/6/1990, n° 63.998, *Villoteau* ; anders hingegen die Finanzverwaltung (BOI-SJ-RES-10-10-20, n° 150 sowie BOI-SJ-RES-10-20-10, n° 240), die nicht berücksichtigt, dass die Bemessungsgrundlage nur entsprechend der Angaben des Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, wenn er seinen Beweis- und Buchführungspflichten nachkommt, *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 975.

<sup>119</sup> CE, 27/4/2009, n° 308.445.

<sup>120</sup> CE plén., 29/7/1983, n° 31.761 ; CE, 26/1/2000, n° 184.529 ; CE, 30/12/2002, n° 81.989, *Sté Twenty Shop* ; *Lamarque*, Code de Procédure fiscale, S. 771.

<sup>121</sup> CE, 12/1/1987, n° 47.517, *Sté Sopalin*.

<sup>122</sup> So auch die *Direction Générale des Finances Publiques*, Rapport sur les conditions de mise en œuvre des procédures de Rescrit fiscal, de promotion du dispositif et de publication des avis de Rescrit, 2010, S. 7.

<sup>123</sup> Cass.com., 8/7/2003, n° 01-03.958, *Sté Transport Mathez* ; *Lambert*, Procédures fiscales, Rz. 1138 ; *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 964.

<sup>124</sup> Siehe dazu Kapitel 2 B. II.; Kapitel 2 C. II. und Kapitel 2 D. II. 2.

aufgelisteten Sonderabschreibungstatbeständen unterfällt. Aufgelistet sind vornehmlich umweltpolitisch motivierte Sonderabschreibungstatbestände, die beispielsweise bei der Bilanzierung von Materialien, die der Einsparung von Energie bzw. der Erzeugung erneuerbarer Energie dienen (Art. 39 AB CGI) oder von klimafreundlichen Kraftfahrzeugen (Art. 39 AC CGI) berücksichtigt werden können. Allerdings waren viele dieser Sonderabschreibungstatbestände auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt und wurden nicht verlängert oder galten nur für Wirtschaftsgüter, die vor einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit erworben oder hergestellt wurden, zum heutigen Tag jedoch in der Regel schon vollständig abgeschrieben sind. Dementsprechend findet sich in der Liste des Art. L80 B 2 LPF nur noch einen Sonderabschreibungstatbestand, der Anwendung findet und für den ein *Rescrit amortissement exceptionnel* beantragt werden kann. Hierbei handelt es sich um die Möglichkeit zur Sonderabschreibung von Neubauten oder Renovierungen industrieller oder kommerzieller Anlagen kleiner oder mittlerer Unternehmen in einer ländlichen Region (Art. 39 quinquies D CGI).

*bb) Rescrit entreprise nouvelle gem. Art. L80 B 2b LPF*

Art. 44 sexies und Art. 44 quindécies CGI sehen temporäre und vollständige bzw. teilweise Steuerbefreiungen (Einkommens- oder Körperschaftsteuer) für junge Unternehmen zu Beginn ihrer Existenz vor, die ihren Firmensitz in wirtschaftsschwachen Regionen Frankreichs etablieren. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sind zudem die Zahl der Mitarbeiter, die Gesellschafterstruktur und der Tätigkeitsbereich. Um sich davon zu vergewissern, dass sie von der Steuerbefreiung profitieren werden, können die jungen Unternehmen gem. Art. L80 B 2b LPF einen *Rescrit entreprise nouvelle* (verbindliche Auskunft für junge Unternehmen) beantragen. Bestätigt die Finanzverwaltung, dass sie den umfassenden Kriterienkatalog erfüllen, so kann sie hiervon in einem späteren Besteuerungsverfahren nicht abweichen.

*cc) Rescrit zones franches urbaines gem. Art. L80 B 2b LPF*

Vergleichbare Steuerbefreiungen sieht Art. 44 octies A CGI für Unternehmen vor, die bis zum Jahre 2020 in sogenannten städtischen Steuerfreizonen ansiedeln, welche von der Verwaltung unter Berücksichtigung der Zahl der sozial schwachen Einwohner von der Verwaltung bestimmt werden. Ziel ist es, sozial- und wirtschaftsschwache Viertel französischer Städte mittels wirtschaftspolitischer Strukturmaßnahmen für Unternehmen attraktiv zu machen. Auch diese Steuerbefreiung ist an eine Vielzahl von Voraussetzungen gebunden (u.a. Zahl der Mitarbeiter, Umsatzkennzahlen, Gesellschafterstruktur, Unternehmensgegenstand), sodass sich der Gesetzgeber gezwungen sah, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu eröffnen, durch den Erhalt eines *Rescrit pôles de compétitivité* (verbindliche Auskunft für städtische Steuerfreizonen) Rechtssicherheit hinsichtlich der Erfüllung der Kriterien für die Steuerbefreiung zu erlangen (Art. L80 B 2b LPF).

*dd) Rescrit crédit d'impôt recherche gem. Art. L80 B 3 LPF*

Art. 244 quater CGI gewährt Unternehmen eine Steuergutschrift in Höhe eines prozentualen Anteils der Kosten für bestimmte Forschungsprojekte. Der Inhalt des Forschungsprojekts wird nicht vorgegeben, allerdings sieht Art. 244 quater B CGI einen umfangreichen Katalog der Kosten vor, die für die Berechnung der Steuergutschrift berücksichtigt werden können (beispielsweise Gehälter, Patentanmeldegebühren, Abschreibungen). Möchte der Steuerpflichtige Gewissheit darüber erlangen, welche Kosten für das von ihm geplante Forschungsprojekt in den Anwendungsbereich des Art. 244 quater B CGI fallen, so kann er gem. Art. L80 B 3 LPF hierüber verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung, im Rahmen eines sog. *Rescrit crédit d'impôt recherche* (verbindliche Auskunft für eine Steuergutschrift für Forschungsvorhaben), erhalten.

*ee) Rescrit jeunes entreprises innovantes gem. Art. L80 B 4 LPF*

Um junge Unternehmen zu fördern, die sich im Bereich der Forschung und Entwicklung betätigen, erlässt der französische Staat ihnen im ersten Jahr, in dem sie einen Gewinn erwirtschaften, die Einkommens- bzw. die Körperschaftsteuer (Art. 44 sexies 0-A CGI). Anders als bei Art. 44 sexies und Art. 44 quinquies, ist es hier nicht Voraussetzung, dass das Unternehmen über einen Sitz in einer wirtschaftsschwachen Region verfügt. Entscheidend sind vielmehr die Gesellschafter- und Finanzierungsstruktur sowie der Unternehmensgegenstand. Da die Voraussetzungen für diesen Steuererlass zu Gunsten der Unternehmen vielfältig und komplex sind, sieht Art. L80 B 4 LPF einen *Rescrit jeunes entreprises innovantes* (verbindliche Auskünfte zur Qualifizierung als innovatives Unternehmen) vor, der dem Steuerpflichtigen Klarheit darüber verschafft, ob er die Kriterien für den Erlass der Steuern erfüllt.

*ff) Rescrit établissement stable gem. Art. L80 B 6 LPF*

Der sogenannte *Rescrit établissement stable* gem. Art. L80 B 6 LPF (verbindliche Auskünfte zur Qualifizierung als Betriebstätten) dient ausländischen Unternehmen dazu, von der Finanzverwaltung die bindende Bestätigung zu erhalten, dass sie unter dem zwischen ihrem Land und Frankreich geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen keine Betriebsstätte in Frankreich unterhalten. Hierbei handelt es sich in besonderem Maße um ein Instrument, dass die Attraktivität Frankreichs für ausländischen Investoren steigern soll.<sup>125</sup>

*gg) Rescrit régime d'imposition gem. Art. L80 B 8 LPF*

Der *Rescrit régime d'imposition* gem. Art. L80 B 8 LPF (verbindliche Auskunft zur Bestimmung der Einkommensart) bindet die Finanzverwaltung hinsichtlich der Bestimmung der Einkommensart natürlicher Personen und Gesellschaften bürgerlichen Rechts (*société civile*). Dementsprechend erhalten natürliche Personen auf Antrag Rechtssicherheit darüber, ob ihre beruflichen Einkünfte, die der Einkommenssteuer (*impôt sur le revenu*) unterliegen, in die Kategorie der gewerblichen oder der nicht-gewerblichen Einkünfte fallen; Gesellschaften bürgerlichen Rechts erhalten diese bezüglich der Frage, ob ihre Einkünfte der Einkommens- oder der Körperschaftsteuer unterfallen.

*hh) Rescrit organisme d'intérêt général gem. Art. L80 C LPF*

Gemeinnützige Vereine und Stiftungen sind nach französischem Recht teilweise steuerbefreit (Art. 200 CGI). Entscheidend für Steuerbefreiung und immer wieder Gegenstand von Meinungsverschiedenheiten zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung ist die Anerkennung der Gemeinnützigkeit.<sup>126</sup> Ein Verein oder eine Stiftung wird als gemeinnützig qualifiziert, wenn sie dem Dienst an der Allgemeinheit verpflichtet ist. Inhalt der Betätigung und Förderung können gem. Art. 200 CGI beispielsweise Bildung, Wissenschaft, Sport oder Kultur sein. Diese Vereine und Stiftungen sind verpflichtet, ihren Status regelmäßig nachzuweisen. Verstößen sie gegen diese Pflicht, indem sie die relevanten Dokumente nur in unregelmäßigen Abständen oder überhaupt nicht bei der Finanzverwaltung einreichen, so drohen gem. Art. 1740 CGI empfindliche Bußgelder. Hat dieser Verein bzw. diese Stiftung jedoch einen *Rescrit-anti pénalité* gem. Art. L80 C LPF (verbindliche Auskunft zur Bestimmung der Gemeinnützigkeit eines Vereins) erhalten, so ist ein solcher Verstoß nicht bußgeldbewährt. In der Praxis

---

<sup>125</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1047.

<sup>126</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1050.

dient er den Stiftungen und Vereinen jedoch insbesondere dazu, von der Finanzverwaltung eine Bestätigung über den gemeinnützigen Charakter ihrer Tätigkeit zu erhalten.<sup>127</sup>

ii) *Rescrit valeur gem. Art. L18 LPF*

Ein *Rescrit valeur* der Finanzverwaltung im Sinne des Art. L18 LPF setzt den Verkehrswert eines Unternehmens verbindlich fest, der Grundlage für die Bemessung der Eintragungsgebühren (*Droits d'enregistrement*) sowie der Umsatz- (*Taxe sur la valeur ajoutée*) und Grunderwerbsteuer (*Taxe de publicité foncière*) im Falle einer Schenkung von Gesellschaftsanteilen oder -aktien ist. Eine nachträgliche Korrektur des Wertes, zu dem die Anteile oder Aktien übertragen wurden (Art. L17 LPF), ist dann nicht mehr möglich. Dies gilt für den Fall, dass der steuerpflichtige Inhaber der Anteile oder Aktien eine Führungsposition in dem Unternehmen bekleidet, es sich bei dem Unternehmen nicht um eine Vermögensverwaltungsgesellschaft handelt und die Schenkung innerhalb einer Dreimonatsfrist nach Erteilung des *Rescrit valeur* (verbindliche Auskunft zur Bestimmung des Unternehmenswertes) vollzogen wird.

jj) *Rescrit anti abus droit gem. Art. L64 B LPF*

Im Rahmen des Verfahrens zur Erteilung eines *Rescrit anti abus droit* (verbindliche Auskunft zur Bestimmung rechtsmissbräuchlichen Verhaltens) gem. Art. L64 B LPF kann der Steuerpflichtige anfragen, ob die Finanzverwaltung einen bestimmten Sachverhalt als rechtsmissbräuchlich qualifiziert. Verneint sie dies, so ist sie an diese Einschätzung gebunden und kann zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung den Sachverhalt nicht gem. Art. L64 LPF mit dem Argument, es handele sich aus ihrer Sicht nun doch um einen Fall von Rechtsmissbrauch, anders beurteilen. Der französische Gesetzgeber erachtet es als unproblematisch, dass die Finanzverwaltung auf diesem Wege auch Steuergestaltungen validiert, die der Ausnutzung bewusst gewährter oder geduldeter Steuervorteile dienen.

Die Erfahrung der Finanzverwaltung zeigt, dass Antragsteller, die einen negativen *Rescrit abus de droit* erhalten haben, von ihrem Vorhaben absehen und eine Korrektur der Besteuerung und ein etwaiges, langatmiges und kostenintensives Gerichtsverfahren nicht notwendig ist. Dementsprechend dient der *Rescrit anti abus droit* neben der umfassenden Gewährung von Rechtssicherheit auch der Prävention von missbräuchlichen Gestaltungen.

### 3. Vergleich

Der Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft und jener des *Rescrit général* bzw. der jeweiligen Sonderform sind in weiten Teilen identisch. Sowohl im deutschen als auch im französischen Recht ist es möglich, eine Auskunft zur Beurteilung eines konkreten Sachverhalts aus steuerrechtlicher Perspektive, das heißt unter Berücksichtigung von Normen des Steuerrechts, zu erhalten. Die Zuordnung der Norm zum Steuerrecht ist in beiden Ländern zentrale Voraussetzung, sodass, wie oben gesehen, beispielsweise Fragen zu Sonder- oder Sozialversicherungsabgaben nicht zulässig sind. Unbeachtlich ist es, zu welcher Steuerart eine Frage gestellt wird, jedoch muss es sich stets um Fragen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage oder der Steuer an sich handeln. Abstrakte Rechtsfragen ohne Bezug zu einem tatsächlich geplanten Sachverhalt können in beiden Rechtsordnungen nicht beantwortet werden. Zu berücksichtigen ist jedoch, wie § 1 Abs. 1 Nr. 5 StAusKV voraussetzt, dass der Steuerpflichtige eine konkrete Rechtsfrage formuliert, die durch den vorgelegten Sachverhalt ausgelöst wurde<sup>128</sup> und dass er

---

<sup>127</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1050.

<sup>128</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 49.1.



seinen eigenen Standpunkt darstellt.<sup>129</sup> Dieser Pflicht unterliegt der Antragsteller in Frankreich nicht, sodass es dort ausreicht, den Sachverhalt darzustellen und die einschlägigen Normen zu nennen.

Die Regelung des deutschen Rechts ist jener des französischen Rechts überlegen. Eine Regelung, die nicht die Formulierung einer konkreten Rechtsfrage vorsieht, erschwert die Beantwortung des Antrags durch die Finanzverwaltung erheblich. Sie kann sich nicht konzentriert einem Problembereich widmen und präzise die konkrete Rechtsfrage beantworten, sondern muss zu dem vorgelegten Sachverhalt umfassend Stellung nehmen. Dies steigert den Zeitaufwand, den die Bearbeitung des Antrags in Anspruch nimmt. Darüber hinaus verpflichtet sie die Finanzverwaltung zur Erteilung eines allgemeinen Rechtsrats, statt zur punktuellen Beantwortung einer komplexen Rechtsfrage. Die Erteilung eines allgemeinen Rechtsrats ist jedoch Aufgabe der steuerberatenden Berufe, zu denen die Finanzverwaltung nicht in Konkurrenz treten darf.

Des Weiteren sieht das französische Recht für bestimmte Fragen besondere Verfahren zum Erhalt eines *Rescrit* vor, während in Deutschland für sämtliche Fragen dasselbe Verfahren nach Art. 89 Abs. 2 AO einschlägig ist. Diese Sonderformen sehen – im Folgenden zu erläutern – Verfahrenserleichterungen vor, die an die Bedürfnisse der Praxis angepasst sind.<sup>130</sup> Allerdings führt eine Vielzahl an Sondertatbeständen und unterschiedlichen Verfahrensregelungen zu einer Verschlechterung der Stringenz der Verfahren und der Klarheit des Gesetzes. Aufgrund dessen erleichtert die Vielzahl der *Rescrit* und ihre diversen Ausnahmen nicht die Rechtsanwendung, sondern steigert die Komplexität der Materie.

Auffällig ist, dass die deutsche Finanzverwaltung in AEAO 3.5.4 zu § 89 den Ermessensspielraum der Finanzverwaltung auf der Rechtsfolgenseite insoweit einengt, als dass verbindliche Auskünfte einerseits nicht erteilt werden sollen, wenn die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund des beschriebenen Sachverhalts steht. Andererseits dann nicht, wenn zu dem Rechtsproblem, das Gegenstand des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist, in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist. Hierdurch wird der Anwendungsbereich mittelbar eingeschränkt. Eine Beurteilung dieser Regelung und ein Vergleich mit der in Art. L64 B LPF vorgesehenen Möglichkeit, mittels eines *Rescrit abus de droit* die Grenzen der legalen Steuerplanung auszuloten, und die Tatsache, dass stets *Rescrit* erteilt werden, erfolgt unter Kapitel 2 C.

## **II. Das Verfahren zur Beantragung einer verbindlichen Auskunft**

Das Verfahren für die Beantragung einer verbindlichen Auskunft ist sowohl in Deutschland als auch in Frankreich durch Gesetz und Verordnung geregelt. Die Rechtsprechung hat zudem in beiden Ländern Präzisierungen vorgenommen.

### *1. Der taugliche Antragsteller*

Ausgangspunkt der Untersuchung des Antragsverfahrens ist die Bestimmung des tauglichen Antragstellers in Deutschland und Frankreich.

#### a) Der taugliche Antragsteller des Antrags auf eine verbindliche Auskunft

Den Antrag auf eine verbindliche Auskunft kann sowohl der Steuerpflichtige als auch, in besonderen Fällen, ein Dritter stellen.

---

<sup>129</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 189.

<sup>130</sup> *Noel*, in : *JurisClasseur*, Procédures fiscales, Fasc. 216-30, Rz. 52.

### aa) *Der Steuerpflichtige als tauglicher Antragsteller*

Wer tauglicher Antragsteller für eine verbindliche Auskunft ist, definiert § 89 Abs. 2 AO nicht. AEAO 3.2.1 zu § 89 verwendet einen formalen Antragstellerbegriff,<sup>131</sup> wonach derjenige Antragsteller ist, in dessen Namen der Antrag gestellt wird. Materielle Voraussetzungen werden nicht statuiert. Dementsprechend kann es sich bei dem Antragsteller um juristische und natürliche Personen handeln, unabhängig von der Frage, ob sie in Deutschland unbeschränkt, beschränkt oder gar nicht steuerpflichtig sind. Da die Steuerpflicht keine Voraussetzung ist, kann grundsätzlich auch ein Dritter einen Antrag stellen, der nicht steuerpflichtig ist; allerdings wird er in aller Regel kein steuerliches Interesse an der verbindlichen Auskunft haben,<sup>132</sup> sodass Steuerpflichtiger und Antragsteller im Regelfall personenidentisch sind.<sup>133</sup> Eine Ausnahme von der Regel sind insbesondere ausländische Investoren, die noch nicht steuerpflichtig sind.

### bb) *Mehrere Steuerpflichtige als gemeinsame taugliche Antragsteller eines einheitlichen Antrags*

Begehren mehrere Steuerpflichtige eine verbindliche Auskunft bezüglich desselben Sachverhalts, so ist zu differenzieren. Ist der Sachverhalt mehreren Personen im Sinne des § 179 Abs. 2 Satz 2 AO zuzurechnen, so ist gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StAusK eine gemeinsame Antragstellung zwingend erforderlich. Ob ein Sachverhalt mehreren Personen zugerechnet wird, bestimmt sich nach dem materiellen Recht.<sup>134</sup> Auch die Beteiligten einer umsatzsteuerlichen, körperschaftsteuerlichen, gewerbsteuerlichen bzw. grunderwerbsteuerlichen Organschaft müssen gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 3 und 4 StAusK ihren Antrag in besonderen Sachverhaltskonstellationen gemeinsam stellen. Zur Vereinfachung der Kommunikation mit der zuständigen Behörde, haben die Antragsteller, die ihren Antrag gemeinsam stellen, einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten zu bestellen. Die Regelung bezweckt primär die Vermeidung widersprüchlicher Anträge durch die Antragsteller und Entscheidungen durch die Finanzbehörden. Dieses Bedürfnis rührt von den besonderen Sachverhaltskonstellationen. Zum einen ist es geboten, einheitliche verbindliche Auskünfte gegenüber jenen Personen zu erlassen, deren Besteuerungsgrundlagen im Rahmen eines späteren Besteuerungsverfahrens gem. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO gesondert und einheitlich festgestellt werden müssen.<sup>135</sup> Zum anderen ist Sinn und Zweck der verschiedenen Organschaftstypen die Schaffung einer Besteuerungseinheit,<sup>136</sup> sodass es naheliegend ist, dass die Beteiligten gemeinsam die Beantwortung ihrer Rechtsfrage durch die Finanzverwaltung beantragen. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass ein einheitlicher Sachverhalt, der mehreren Personen zuzurechnen und dementsprechend gesondert und einheitlich festzustellen ist bzw. an dem im Rahmen einer Organschaft mehrere Personen beteiligt sind, in den verbindlichen Auskünften an die diversen Antragsteller unterschiedlich beurteilt wird. Dies stünde dem Streben nach Rechtssicherheit und dem Verfassungsgrundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegen. Zudem fördert ein solcher Ansatz den Zweck der Vereinfachung und der Verfahrensökonomie.

---

<sup>131</sup> *Söhn*, in: *HHsp*, Losebl., § 89 Rz. 194.

<sup>132</sup> Zum besonderen steuerlichen Interesse, siehe Kapitel 2 B. II. 2. a).

<sup>133</sup> *Misera/Baum*, Ubg 2008, 221, 222.

<sup>134</sup> *Ratschow*, in: *Klein*, § 89 Rz. 22; wem ein Sachverhalt zuzurechnen ist, wird nicht generell explizit normiert, *Söhn*, in: *HHsp*, Losebl., § 89 Rz. 145; eine Zurechnung ist bspw. im Bereich der persönlichen Zurechnung von Einkünften bei der Verwirklichung des Tatbestands der Einkünfterzielung oder im Bereich der gewerblichen Einkünfte bei Vorliegen der Mitunternehmerschaft vorzunehmen.

<sup>135</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 30a; *ders.*, in: *StbJb* 2012/2013, 557, 565; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 41 f.

<sup>136</sup> *Krumm*, in: *Blümich*, § 14 Rz. 1; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, Losebl., § 2 Rz. 784.

Anderes gilt hingegen für Umwandlungsfälle nach dem UmwStG. Hier können die an der Umwandlung beteiligten Personen unabhängig voneinander einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft stellen, da eine einheitliche Zurechnung des Sachverhalts für alle beteiligten Personen nicht erfolgt und mithin auch unterschiedliche Beurteilungen durch die Finanzbehörde möglich sind.<sup>137</sup> Da allerdings die verbindliche Auskunft als Verwaltungsakt gem. § 124 Abs. 1 AO nur gegenüber dem Adressaten Bindungswirkung entfaltet, ist es ratsam, dass alle an der Umwandlung beteiligten Personen an dem Auskunftsverfahren beteiligt werden, das heißt jede Person eine Auskunft beantragt und die Anträge inhaltlich aufeinander abgestimmt sind.<sup>138</sup> Andernfalls droht möglicherweise die uneinheitliche Besteuerung des Umwandlungssachverhalts.<sup>139</sup>

### cc) *Der Dritte als tauglicher Antragsteller*

Eine Ausnahme von der Regel, dass der Antragsteller mit steuerlichem Interesse auch stets Steuerpflichtiger ist, sieht § 1 Abs. 3 StAuskV vor. Existiert die ggfs. zukünftig steuerpflichtige Kapital- oder Personengesellschaft bzw. die Vermögensmasse (beispielsweise eine Stiftung), die den Sachverhalt verwirklichen soll, zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht, so kann ein Dritter den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft stellen, wenn er hieran ein berechtigtes Interesse hat.<sup>140</sup> Als solche Dritte kommen beispielsweise die zukünftigen Gesellschafter oder Stifter in Betracht.<sup>141</sup> Die Finanzverwaltung hat im AEAO 3.2 zu § 89 weitere Präzisierungen vorgenommen. So geht sie von einem Spezialitätsverhältnis zwischen § 1 Abs. 3 und Abs. 2 StAuskV aus, sodass ein Antrag zur Beurteilung einer noch zu gründenden Kapital- oder Personengesellschaft nicht von allen künftigen Gesellschaftern zu stellen ist.<sup>142</sup> Im Falle der Gründung einer Kapitalgesellschaft es jedoch erforderlich, dass der Gesellschafter, der einen Antrag stellen möchte, voraussichtlich mindestens 50% der künftigen Gesellschaftsanteile halten wird. Hält er die erforderliche Zahl der Anteile nicht alleine, so muss er seinen Antrag mit weiteren Gesellschaftern stellen, die zusammen mind. 50% der Anteile halten werden.<sup>143</sup>

### b) *Der taugliche Antragsteller des Antrags auf Erteilung eines Rescrit*

Der Wortlaut des Art. L80 B LPF gibt vor, dass nur Steuerpflichtige Antragsteller für sämtliche Formen des *Rescrit* sein können. Allerdings werden in der Praxis trotz des klaren Wortlauts Anträge auf einen *Rescrit* von Dritten gestellt.<sup>144</sup> In der Regel handelt es sich dabei um zukünftige Gesellschafter oder Stifter, die erst in der Zukunft eine steuerpflichtige Kapital- oder Personengesellschaft gründen wollen, die den in Rede stehenden Sachverhalt verwirklichen soll. Ein weiteres Beispiel sind ausländische Investoren. Allerdings wurde die Rechtmäßigkeit eines solchen *Rescrit* soweit ersichtlich noch nicht gerichtlich bestätigt. Mangels weiterer Konkretisierung im Gesetz oder den einschlägigen Verordnungen ist es unbeachtlich, ob es sich dabei um eine natürliche oder eine juristische Person handelt<sup>145</sup> und ob diese unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist.<sup>146</sup> Auch macht das Gesetz keine Vorgaben für

---

<sup>137</sup> *Seer/Greitmann*, StStud. Beilage 1 (2015), 8 9; *Misera/Baum*, Ubg 2008, 221, 223.

<sup>138</sup> *Seer*, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 30a; *Seer/Greitmann*, StStud. Beilage 1 (2015), 8, 13; *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg, 2009, 197, 200.

<sup>139</sup> *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg, 2009, 197, 200.

<sup>140</sup> Zum besonderen steuerlichen Interesse, siehe Kapitel 2 B. II. 2. a).

<sup>141</sup> *Seer*, in: StbJb 2012/2013, 557, 565.

<sup>142</sup> AEAO 3.2.4 zu § 89; so auch *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 199; *Seer*, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 30a; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 50.

<sup>143</sup> AEAO 3.2.3 zu § 89.

<sup>144</sup> Erfahrungsberichte *Gutmann* und *Robert*.

<sup>145</sup> *Bouvier*, Revue de droit fiscal 27 (2015), 441, 444.

<sup>146</sup> *Lamarque*, in : *JurisClasseur*, Procédures fiscales, Fasc. 172, Rz. 78.

den Fall, dass ein Sachverhalt mehrere Steuerpflichtige betrifft. Allerdings ist es in der Praxis üblich, dass mehrere Steuerpflichtige, die an einem Sachverhalt beteiligt sind und sich in derselben Situation befinden, einen gemeinsamen Antrag stellen.<sup>147</sup>

### c) Vergleich

Im Unterschied zum deutschen Recht ist in Frankreich vorgesehen, dass der Antragsteller beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sein muss. Allerdings ist dieser Befund insofern einzuschränken, als dass ein Antragsteller, der nicht beschränkt oder unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtig ist in aller Regel kein steuerliches Interesse an der verbindlichen Auskunft hat, sodass Steuerpflichtiger und Antragsteller auch in Deutschland im Regelfall personenidentisch sind. Ohne Bedeutung ist es in beiden Ländern, ob es sich bei der Antragstellerin um eine natürliche oder eine juristische Person handelt.

Dritten wird ein *Rescrit* erteilt, sofern sie in der Zukunft an einer juristischen Person beteiligt sind, die den Sachverhalt verwirklichen soll. In Deutschland ist es hingegen notwendig, dass der Gesellschafter bzw. eine Gruppe von Gesellschaftern mind. 50% der Anteile an der zu gründenden juristischen Person hält. Eine Ausnahme wird in beiden Ländern für ausländische Personen gemacht, die in der Zukunft im Inland steuerpflichtig sein werden.

Verschieden sind auch die Regelungen zur gemeinsamen Antragstellung mehrerer Personen. Während gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 3, und 4 StAuskV nur diejenigen Personen einen Antrag gemeinsam stellen können, denen der Sachverhalt im Sinne des § 179 Abs. 2 AO zuzurechnen ist oder die mittels einer Organschaft miteinander verbunden sind, ist es in Frankreich ausreichend, dass die Antragsteller an dem Sachverhalt beteiligt sind und sie sich in derselben steuerlichen Situation befinden. Dementsprechend ist eine gemeinsame Antragstellung in Frankreich in der Regel möglich, während dies in Deutschland nur unter strengen Voraussetzungen zulässig ist.

Auf den ersten Blick erscheint die französische Regelung deswegen vorzugswürdig. Durch die gemeinsame Antragstellung unter den laxen Voraussetzungen des französischen Rechts wird gewährleistet, dass ein steuerrechtliches Problem, das im Zusammenhang mit einem Sachverhalt aufgetreten ist, an dem alle Antragsteller beteiligt sind, gegenüber allen Beteiligten einheitlich gelöst wird. Durch die Vermeidung sich widersprechender *Rescrit* wird Rechtsanwendungsgleichheit im konkreten Fall gewährleistet. Allerdings berücksichtigt das französische Recht nicht im ausreichenden Maße, dass es sich um individuelle Steuerpflichtige handelt, deren steuerliche Situation sich aufgrund diverser Faktoren erheblich unterscheiden kann. Diesen Unterschieden kann, übertragen auf das deutsche Recht, in einheitlichen Auskünften an Steuerpflichtige, die nicht die Kriterien des § 179 AO erfüllen oder im Rahmen einer Organschaft miteinander verbunden sind, nicht in angemessener Weise Rechnung getragen werden. Rechtsanwendungsgleichheit ist zudem nicht dadurch sicherzustellen, dass Steuerpflichtigen mit demselben Problem in einem konkreten Fall einen einheitlichen Antrag stellen. Vielmehr ist eine Abstraktion vorzunehmen und verwaltungsintern Sorge dafür zu tragen, dass Anträge verschiedener Steuerpflichtiger, und zwar auch zu verschiedenen Zeitpunkten, gleich beschieden werden. Schließlich definiert das deutsche Recht klare Kriterien für die ausnahmsweise zulässige gemeinsame Antragstellung durch die Steuerpflichtigen. Die Bestimmtheit der deutschen Regelung macht die Anwendung des Instruments für den Steuerpflichtigen attraktiv.

## 2. Die Antragsbefugnis

Hinsichtlich der Antragsbefugnis wurden in Deutschland und Frankreich unterschiedliche Ansätze gewählt.

---

<sup>147</sup> Erfahrungsberichte *Gutmann* und *Robert*.

a) Die Notwendigkeit eines besonderen steuerlichen Interesses gem. § 89 Abs. 2 AO

Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft steht gem. § 89 Abs. 2 Satz 2 AO unter der Bedingung, dass der Antragsteller daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse hat. Antragsbefugt ist folglich nur der Antragsteller, der sein besonderes Dispositionsinteresse nachweisen kann. Hierin kommt zum Ausdruck, dass eine verbindliche Auskunft nicht zum normalen Leistungskatalog der Finanzbehörde als Teil einer allgemeinen Beratungs- und Auskunftspflicht zählt.<sup>148</sup> Vielmehr dient sie dem Schutz des Dispositionsinteresses des Antragstellers in dem Fall, in dem die zukünftige Entscheidung der Verwaltung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens wegen einer unklaren oder umstrittenen Rechtslage nicht vorhersehbar ist und damit für ihn ein steuerliches Risiko entsteht.<sup>149</sup> Erst wenn aufgrund dieser steuerrechtlichen Unsicherheiten die verfassungsrechtlich durch Art. 14 Abs. 1 GG, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG geschützte Handlungsfreiheit in vermögensrechtlicher Hinsicht tangiert ist, kann die Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft erteilen, um dem Antragsteller Rechts- und Planungssicherheit zu gewähren.<sup>150</sup>

Das besondere Interesse besteht folglich aus zwei Aspekten. Zum einen muss bei der Anwendung einer Norm auf einen Sachverhalt Rechtsunsicherheit herrschen, wobei weder Art. 89 Abs. 2 AO noch § 1 Abs. 1 Nr. 3 StAusKv oder AEO 3.4.3 zu § 89 präzisieren, welcher Grad an steuerlicher Unsicherheit gegeben sein muss.<sup>151</sup> Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass ein Dispositionsinteresse nur dann besteht, wenn sich dem Antragsteller eine schwer zu lösende Frage stellt, die noch nicht durch eine im Bundessteuerblatt I oder II veröffentlichte BFH-Entscheidung bzw. BMF-Schreiben geklärt ist.<sup>152</sup> Ein solcher Ansatz ist jedoch zu streng.<sup>153</sup> Zum einen ist der Schwierigkeitsgrad einer steuerlichen Frage schwer messbar, sodass es zweifelhaft ist, dies als Kriterium heranzuziehen. Zum anderen sind die Auffassungen von Verwaltung und Gericht nicht unumstößlich<sup>154</sup> und können auch nach Veröffentlichung im Bundessteuerblatt I bzw. II weiterhin Objekt ernsthafter wissenschaftlicher Diskussionen sein.<sup>155</sup> Dementsprechend ist eine solche Veröffentlichung kein belastbares Zeichen dafür, dass eine Rechtsfrage beantwortet ist und Zweifel, die die unternehmerische Entscheidung eines Steuerpflichtigen beeinflussen, nicht bestehen können. Ausreichen muss vielmehr jede rechtliche Unsicherheit, die ein steuerliches Risiko mit sich bringt und eine Vorabfestlegung durch die Finanzverwaltung rechtfertigt.<sup>156</sup>

Zum anderen müssen mit der rechtlichen Unsicherheit steuerliche, das heißt finanzielle Auswirkungen einhergehen, die die unternehmerische Entscheidung beeinflussen.<sup>157</sup> Zum Teil wird die Auffassung vertreten, diese Auswirkungen müssten erheblich, das heißt oberhalb einer bestimmten Bagatellgrenze

---

<sup>148</sup> BGH v. 2.10.2003 – III ZR 420/02, BGH/NV 2004, Beilage 1, 93, 94; *Seer*, in: StbJb 2012/2013, 557, 564; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 39 und 143 ff.; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 16.

<sup>149</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 702 f.; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 202; *Joisten/Bergmann*, FR 2014, 922, 924.

<sup>150</sup> *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 14 ff.; *Dalichau*, Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung, S. 254 ff.; *F. Kirchhof*, FS Spindler, 463, 469; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 23.

<sup>151</sup> *Wuensch*, in: *Koenig*, § 89 Rz. 25.

<sup>152</sup> LfSt Bayern v. 5.3.2012 – S 0224.2.1-21/1 St42, Verfügung betr. Erteilung verbindlicher Auskünfte i.S. des § 89 Abs. 2 AO, Nr. 2.

<sup>153</sup> *Rätke*, in: *Klein*, § 89 Rz. 19; *Spilker*, StuW 2013, 19, 20.

<sup>154</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 54; *Joisten/Bergmann*, FR 2014, 923, 926.

<sup>155</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 202.

<sup>156</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 202; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 51.

<sup>157</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 32; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 51.

liegen.<sup>158</sup> Ein absoluter oder relativer Maßstab wird jedoch nicht definiert, da anerkannt wird, dass eine quantitative Bagatellgrenze wohl nicht gezogen werden könne.<sup>159</sup> Aus dieser Erkenntnis muss jedoch richtigerweise der Schluss gezogen werden, dass eine Bagatellgrenze nicht gezogen werden kann und auch nicht gezogen werden soll.<sup>160</sup> Dies indiziert jedenfalls der Gesetzgeber, wenn er in § 89 Abs. 5 Satz 2 AO vorsieht, dass verbindliche Auskünfte mit einem Gegenstandswert von unter 10.000€ gebührenfrei sind und damit zu erkennen gibt, dass auch solche Anträge grundsätzlich zulässig sein können.<sup>161</sup> Aufgrund der unterschiedlichen individuellen steuerlichen Verhältnisse der Antragsteller sind nämlich sowohl Fälle denkbar sind, in denen ein Gegenstandswert von weniger als 10.000€ eine Bagatelle ist, als auch Fälle, in denen aufgrund der relativen Belastung des Antragstellers eine verbindliche Auskunft rechtfertigt. Dementsprechend muss ein individueller Maßstab gelten, der sich an der Wirtschaftskraft des Antragstellers orientiert.<sup>162</sup> Das Dispositionsinteresse des Antragstellers ist anzuerkennen, wenn für ihn die steuerlichen Auswirkungen so erheblich sind, dass hiervon seine wirtschaftlichen Entscheidungen in nachvollziehbarer Weise beeinflusst werden.<sup>163</sup> Dementsprechend ist das besondere Dispositionsinteresse zu bejahen, „wenn von der beantragten Auskunft wirtschaftliche Dispositionen des Steuerpflichtigen abhängig sind und in rechtlicher Hinsicht Unsicherheit besteht, die eine Vorabfestlegung durch die Finanzbehörde rechtfertigt.“<sup>164</sup> Dass ein solches Interesse besteht, bezeugt regelmäßig bereits der erhebliche zeitliche und finanzielle Aufwand für die Vorbereitung des Auskunftsantrags.<sup>165</sup>

Nach allgemeiner Auffassung sollen die Anforderungen an das darzulegende Dispositionsinteresse nicht hoch sein, sodass die Antragsbefugnis im Regelfall zu bejahen ist.<sup>166</sup> Die unterste Grenze, bei der ein besonderes Interesse verneint wird, ist bei Anfragen „ins Blaue hinein“ zur bloßen Klärung rechtlicher Grundsatzfragen und Prognoseanfragen bezüglich der künftigen Rechtsentwicklung.<sup>167</sup>

Zu beachten ist schließlich, dass die Verwaltung in § 1 Abs. 1 Nr. 3 StAuskV über den Gesetzeswortlaut des § 89 Abs. 2 AO hinausgeht und nicht nur ein allgemeines steuerliches Interesse, sondern ein steuerliches Interesse des Antragstellers zur Voraussetzung macht. Mithin ist ein Dritter, außer in dem Sonderfall des § 1 Abs. 3 StAuskV, nicht antragsbefugt.

#### b) Kein besonderes Interesse zur Stellung eines Antrags auf einen *Rescrit* notwendig

Einer besonderen Befugnis zur Stellung des Antrags auf Erteilung eines *Rescrits* bedarf es im französischen Recht nicht. Insbesondere ist nicht vorgesehen, dass ein Antrag auf einen *Rescrit* nur unter der Bedingung eines besonderen Interesses gestellt werden kann. Mithin ist es unerheblich, ob es sich um eine besonders komplexe Fragestellung handelt oder ob die Rechtsunsicherheit und das damit verbundene finanzielle Risiko einen Einfluss auf die unternehmerische Entscheidung des Antragstellers hat.

---

<sup>158</sup> Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 202; Rätke, in: *Klein*, § 89 Rz. 19; Schmitz, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 51; *Bruschke*, *DStZ* 2007, 267, 270.

<sup>159</sup> Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 202.

<sup>160</sup> Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 35; Seer, in: *StbJb* 2012/2013, 557, 564 f.

<sup>161</sup> Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 54; Joisten/Bergmann, *FR* 2014, 923, 924.

<sup>162</sup> Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 54

<sup>163</sup> Seer, in: *StbJb* 2012/2013, 557, 565; Horst, *Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO*, S. 69.

<sup>164</sup> Seer, in: *StbJb* 2012/2013, 557, 565.

<sup>165</sup> Joisten/Bergmann, *FR* 2014, 923, 924 f.

<sup>166</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 32; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 202; Rätke, in: *Klein*, § 89 Rz. 19.

<sup>167</sup> Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 203; Rätke, in: *Klein*, § 89 Rz. 19.; Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 37; Schmitz, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 51.

### c) Vergleich

Anders als in Deutschland, ist es in Frankreich nicht notwendig, zur Stellung des Antrags besonders befugt zu sein. Mithin kann dort ein Antrag gestellt werden, ohne dass der Antragsteller sein besonderes steuerliches Interesse an der Erteilung einer verbindlichen Auskunft nachweisen muss. Der Grund für den Verzicht auf ein solches Kriterium wird weder in der wissenschaftlichen Literatur, noch in den Gesetzesmaterialien erläutert. In Anbetracht des Interesses des französischen Gesetzgebers an einer gesteigerten Verbreitung des *Rescrit* zur Verbesserung des Verhältnisses zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen ist davon auszugehen, dass auf diese Voraussetzung verzichtet wurde, um etwaige verfahrensrechtliche Hürden zu vermeiden. Der *Rescrit* ist als einfach zu handhabendes Instrument zur schnellen Erlangung von Rechtssicherheit in steuerlichen Angelegenheiten gedacht.<sup>168</sup> Ob sich hieraus eine Überlegenheit im Vergleich zum deutschen Verfahren ergibt, das auf das besondere Interesse des Antragstellers an der verbindlichen Auskunft abstellt, kann bezweifelt werden. Zum einen dient eine gewisse Beschränkung der Zahl der Anträge mittels der Schranke der Antragsbefugnis dazu, die Belastung der Finanzämter mit irrelevanten Anfragen zu vermeiden. Zum anderen obliegt den Finanzämtern keine allgemeine Beratungspflicht<sup>169</sup> – ein Tätigkeitsfeld, das vielmehr der Berufsgruppe der Steuerberater zuzuordnen ist. Abschließend ist hervorzuheben, dass die Hürde der Antragsbefugnis nicht hoch und dementsprechend ohnehin die überwiegende Mehrheit der Antragsteller antragsbefugt ist,<sup>170</sup> sodass sich die Aufgabe dieser Voraussetzung nicht aufdrängt.

### 3. Die zuständige Behörde

Die Zuständigkeit der Finanzbehörden ist in Deutschland und in Frankreich unterschiedlich geregelt.

#### a) Die zuständige Behörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft

Dem Grundsatz nach ist sachlich und örtlich die Finanzbehörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig, die bei der Verwirklichung des dem Antrag zugrundeliegenden Sachverhalts zuständig wäre (§ 89 Abs. 2 Satz 2 AO). In Ausnahmefällen ist gem. § 89 Abs. 2 Satz 3 AO der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft an das Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. Erteilt eine nicht zuständige Behörde die verbindliche Auskunft, ist diese nichtig, sodass der Frage nach der Zuständigkeit besondere Bedeutung zukommt. (§§ 125 Abs. 3 Nr. 1, 127 AO).

#### aa) Das zuständige Finanzamt gem. § 89 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. §§ 18 ff. AO

Nach § 89 Abs. 2 Satz 2 AO müssen Anträge zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft aufgrund ihrer Annexzuständigkeit an diejenigen Finanzbehörden gestellt werden, die bei hypothetischer Betrachtung des dem Antrag zugrundeliegenden Sachverhalts sachlich und örtlich zuständig wären.<sup>171</sup> Es handelt sich um eine Zuordnung der Zuständigkeit aufgrund einer *ex ante* Betrachtung; ist *ex post* eine andere Finanzbehörde zuständig, so hat dies keinen Einfluss auf die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft, soweit der Grundsatz der Sachverhaltsidentität gewahrt bleibt (siehe hierzu Kapitel 2 D II).<sup>172</sup>

---

<sup>168</sup> *Conseil d'État*, Le Rescrit : sécuriser les initiatives et les projets, 42 ; *Ladoux*, Les nouvelles fiscales 1046 (2010), 25, 35 ; *Barcon-Maurin*, Revue de droit fiscal 27 (2015), 22 ; *Lambert*, Revue de droit fiscal 27 (2015), 47, 51 ; *Collet*, Droit fiscal, Rz. 334; *Bouvier*, Revue française de Finances Publiques 112 (2010), 25, 30.

<sup>169</sup> *Seer*, in: StbJb 2012/2013, 557, 564.

<sup>170</sup> *Joisten/Bergmann*, FR 2014, 923, 925.

<sup>171</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 206; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 34; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 42.

<sup>172</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 208; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 34; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 41.

Dementsprechend sind Anträge natürlicher Personen zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft bezüglich Fragen im Hinblick auf ihre Besteuerung nach dem Einkommen und dem Vermögen gem. § 19 AO grundsätzlich an das Wohnsitzfinanzamt zu richten. Für denselben Fragentypus einer Körperschaft, einer Personenvereinigung oder einer Vermögensmasse ist gem. § 20 AO dasjenige Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung bzw. der Sitz des Steuerpflichtigen befindet. Für verbindliche Auskünfte bezüglich umsatzsteuerlicher Rechtsfragen von Unternehmern ist gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 AO das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus das Unternehmen betrieben wird. Personen, die nicht Unternehmer sind müssen ihre entsprechenden Anträge an das Finanzamt richten, dass gem. § 22 i.V.m. § 19 f. AO für sie zuständig wäre. Für verbindliche Auskünfte, die Realsteuern behandeln, ist im Falle der Grundsteuer das Lagefinanzamt nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO zuständig; im Falle der Gewerbesteuer das Betriebsfinanzamt nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO. Betrifft die verbindliche Auskunft Einfuhr- und Ausfuhrabgaben oder Verbrauchsteuern, so ist gem. § 23 AO das Hauptzollamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der vom Antragsteller vorgelegte Sachverhalt verwirklicht werden würde. Da Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung eines einheitlichen Sachverhalts regelmäßig mehrere Steuerarten betreffen, können dementsprechend unterschiedliche Finanzämter zuständig sein, sodass separate Anträge an die jeweils zuständige Behörde gestellt werden müssen.<sup>173</sup> Um sich widersprechende Auskünfte, einen gesteigerten Verwaltungsaufwand der Finanzbehörden und damit verbunden die mehrfache Berechnung der Auskunftsgebühr zu vermeiden,<sup>174</sup> sollte, auch auf Anraten des Finanzministeriums,<sup>175</sup> eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO unter Zustimmung des Antragstellers getroffen werden.<sup>176</sup> Aufgrund dieser Vereinbarung geht die Zuständigkeit für die verbindliche Auskunft auf ein an sich unzuständiges Finanzamt über, das den Sachverhalt nun umfassend würdigen kann. Kommt eine solche Vereinbarung nicht zustande, so sollen sich die zuständigen Finanzämter gem. AEAO 3.3.2.3 zu § 89 abstimmen, um die negativen Auswirkungen der divergierenden Zuständigkeiten zu verringern.

Das Problem des Auseinanderfallens der Zuständigkeiten ergibt sich jedoch nicht nur, wenn verbindliche Auskünfte bezüglich unterschiedlicher Steuerarten beantragt werden, sondern auch dann, wenn mehrere Steuersubjekte an einem Sachverhalt beteiligt sind und dementsprechend steuerliche Auswirkungen bei verschiedenen Steuersubjekten eintreten.

In der Vergangenheit war dieses Problem insbesondere bei Organschaftsfällen virulent.<sup>177</sup> Allerdings hat der Richtliniengeber auf diese missliche Situation reagiert und bestimmt seit Juli 2017 in § 1 Abs. 3 StAuskV, dass das Finanzamt des Organträgers der körperschaft-, gewerbe- oder umsatzsteuerlichen Organschaft für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist.

Akut ist dieses Problem dementsprechend in Umwandlungs- und Transaktionsfällen,<sup>178</sup> da ein solcher Vorgang sowohl beim übertragenden als auch beim übernehmenden Rechtsträger steuerliche Folgen mit sich bringt, folglich beide ein Dispositionsinteresse haben können und mithin die Zuständigkeit verschiedener Finanzämter in Betracht kommt.<sup>179</sup> Bei einer Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG kommt entweder die Zuständigkeit des Finanzamts desjenigen in

---

<sup>173</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 34; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 210; beispielsweise relevant bei Sachverhalten, die erbschaft- und grunderwerbsteuerliche Fragen oder solche der Ertrag- und Umsatzsteuer umfassen.

<sup>174</sup> Zum Billigkeitserlass, siehe Kapitel 2 C. I. 1. d).

<sup>175</sup> AEAO 3.3.2.3 zu § 89.

<sup>176</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 34; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 210; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 43.

<sup>177</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 43; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 210 c).

<sup>178</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 34; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 43; *Seer/Greitmann*, StStud. 2015, Beil. 1, 8, 10 ff.

<sup>179</sup> *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197.



Betracht, der einen Einbringungsgewinn zu versteuern hätte. Oder das Finanzamt der übernehmenden Kapitalgesellschaft ist zuständig, die bei diesem Finanzamt ohnehin gem. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen Antrag auf Ausübung ihres Bewertungswahlrechts in der steuerlichen Übernahmebilanz stellen muss.<sup>180</sup> Ähnliche Probleme stellen sich beim Anteilstausch nach § 21 UmwStG und bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.<sup>181</sup> Im Falle des Formwechsels von einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft gem. § 25 Satz 1 UmwStG kommt sowohl die Zuständigkeit des Finanzamts der Personengesellschaft in Betracht, das ihre Besteuerungsgrundlagen gesondert feststellt, als auch des Finanzamts der entstehenden Kapitalgesellschaft, die dort einen Antrag auf Buchwertansatz stellen kann.<sup>182</sup> Vergleichbare Zuständigkeitsprobleme gibt es zudem bei der Verschmelzung und Spaltung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft nach §§ 3 ff. UmwStG und umgekehrt gem. §§ 20 ff. UmwStG.<sup>183</sup> Eine Klarstellung durch Gesetz oder Anwendungserlass ist bisher nicht erfolgt. Allein für Einbringungsfälle nach § 20 UmwStG hat das Bayerische Landesamt für Steuern festgelegt, dass das Finanzamt der übernehmenden Kapitalgesellschaft für sämtliche Anträge auf eine verbindliche Auskunft zuständig sei.<sup>184</sup> Da dies jedoch nicht unumstritten ist,<sup>185</sup> herrscht mangels einer klaren Zuständigkeitsregelung in der Abgabenordnung oder einem Anwendungserlass zur Abgabenordnung bzw. zum Umwandlungsteuergesetz weiterhin eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

Auch wenn laut Gesetz die Anträge an das örtlich zuständige Finanzamt gestellt werden müssen, werden die verbindlichen Auskünfte regelmäßig nicht von ihnen erarbeitet. Vielmehr ist es gängige Praxis, dass die zuständige Behörde im Falle sachlicher oder personeller Überforderung bzw. bei grundsätzlicher oder überregionaler Bedeutung des Rechtsfrage um Unterstützung durch Groß- oder Betriebsprüfungsfinanzämter, Oberfinanzdirektionen oder das Landesfinanzministerium bitten oder diese die Bearbeitung per Weisung an sich ziehen,<sup>186</sup> wenngleich das örtlich Finanzamt zuständig bleibt.<sup>187</sup>

Ist Gegenstand eines Antrags eine Rechtsfrage zu einer Steuer, die die Länder in Eigenverwaltung i.S.d. Art. 108 Abs. 2 GG vollziehen, stimmen sich der Bund und die Länder mehrmals jährlich im Rahmen so genannter Bund-Länder-Koordinierungsgremien unter Teilnahme der Referatsleiter, Abteilungsleiter oder Minister über die Beantwortung von Rechtsfragen ab, die Gegenstand ausgewählter Anträge auf Erteilung verbindlicher Auskünfte sind.<sup>188</sup> Eine solche Abstimmung erfolgt, sofern dies aufgrund der überregionalen oder grundsätzlichen Relevanz der Fragen bzw. Problemfälle notwendig ist. Ziel ist es, einen einheitlichen Gesetzesvollzug zu gewährleisten und eine Rechtszersplitterung zu verhindern.<sup>189</sup> Eine verfassungsrechtliche oder einfachgesetzliche Regelung hierfür existiert genauso wenig wie eine Geschäftsordnung; vielmehr sind die Sitzungen geprägt von jahrzehntelanger Praxis und konstruktiver Kooperation.<sup>190</sup>

---

<sup>180</sup> *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197 f.; *Seer/Greitmans*, StStud. 2015, Beil. 1, 8, 10 f.; *Hageböke/Hendricks*, Der Konzern 2013, 106, 108 ff.

<sup>181</sup> *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197, 198.

<sup>182</sup> *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197, 198 f.; *Seer/Greitmans*, StStud. 2015, Beil. 1, 8, 11.

<sup>183</sup> *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197, 199 f.; *Seer/Greitmans*, StStud. 2015, Beil. 1, 8, 12.

<sup>184</sup> BayLfSt mit Verf. v. 5.3.2012, S 0224.4.2.1-21/1 St42.

<sup>185</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 43; *Schmitt*, in: *Schmitt/Hörtnagel/Stratz*, § 20 UmwStG Rz. 32; *Patt*, in: *Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock*, Vor §§ 20-23, Rz. 13 ff; *Hageböke/Hendricks*, Der Konzern 2013, 106, 108 ff.

<sup>186</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 36.

<sup>187</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 36.

<sup>188</sup> *Schöck*, StuW 1977, 22, 23; ausführlich zum verfassungsrechtlichen Hintergrund dieses Verfahrens Kapitel 3 A. V. 2.

<sup>189</sup> *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte, S. 124; *Schöck*, StuW 1977, 22, 23.

<sup>190</sup> *Seer*, in: *Bonner Kommentar*, Losebl., Art. 108 Rz. 100 ff.; *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte, S. 125; *Schöck*, StuW 1977, 22, 23.

Handelt es sich um einen Sachverhalt, der eine Frage zu einer Steuer zum Gegenstand hat, die die Länder im Auftrag des Bundes i.S.d. Art. 108 Abs. 3 GG verwalten, so stimmen sich der Bund und die Länder auf Grundlage der Bund-Länder-Vereinbarung 1970<sup>191</sup> über die Beantwortung der Rechtsfrage ab, sofern sie grundsätzliche oder überregionale Bedeutung hat.<sup>192</sup> Auch diese Abstimmung erfolgt im Rahmen mehrmals jährlich stattfindender Treffen auf Ebene der Referats-, Abteilungsleiter und Finanzminister der Länder und des Bundes.

*bb) Die besondere Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern gem. § 89 Abs. 2 Satz 3 AO*

§ 89 Abs. 2 Satz 3 AO sieht eine Ersatzzuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern vor, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung nach §§ 18 ff. AO keine Finanzbehörde für den Antragsteller zuständig ist. Eine solche Situation ist einerseits dann gegeben, wenn der Antragsteller in Deutschland bisher nicht geführt wurde. Andererseits greift § 89 Abs. 2 Satz 3 AO laut AEAO 3.3.1.7 zu § 89, wenn noch nicht erkennbar ist, an welchem Ort der steuerlich relevante Sachverhalt verwirklicht wird. Konkret fallen folglich Anträge ausländischer natürlicher oder juristischer Personen in die Zuständigkeit des BZSt, die in Deutschland investieren oder eine Gesellschaft neugründen möchten.<sup>193</sup> Hiermit wird das deutsche Recht an den internationalen Standard angepasst, der vorsieht, dass für ausländische Investoren, die eine verbindliche Auskunft beantragen möchten, idealerweise eine zentrale Anlaufstelle eingerichtet wird (sog. *one stop agency*-Prinzip).<sup>194</sup> Diese besondere Zuständigkeit gilt allerdings nur für Steuern, die von den Ländern im Auftrag des Bundes verwaltet werden. Hierzu gehören gem. Art. 108 Abs. 3 GG die Gemeinschaftssteuern i.S.d. Art. 106 Abs. 3 GG, sodass verbindliche Auskünfte bezüglich der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer vom BZSt erteilt werden. Diese Kompetenzübertragung wurde weder für Steuern, die von den Landesfinanzbehörden in Landeseigenverwaltung, noch für Steuern, die von den Bundesfinanzbehörden administriert werden, nachvollzogen, sodass sich die Zuständigkeit für diese Steuern weiterhin nach § 89 Abs. Satz 2 AO richtet. Hervorzuheben sind hierbei die Verkehr- und Realsteuern sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer. Daraus folgt, dass für die Anträge ausländischer Investoren, die mehrere Steuerarten betreffen oftmals verschiedene Finanzbehörden zuständig sind, die gem. AEAO 3.3.1.7 zu § 89 gehalten sind, sich abzusprechen, um widersprüchliche verbindliche Auskünfte zu vermeiden. Das oben erwähnte internationale Ideal des *one-stop-agency*-Prinzips wird mithin nicht erreicht.

*b) Die zuständige Behörde für die Erteilung des Rescrit*

In Frankreich richtet sich die Behördenzuständigkeit für die Beantwortung des Antrags auf einen *Rescrit* zum einen nach der Art des *Rescrit* zum anderen nach der betroffenen Steuerart. Entweder ist eine der dezentral organisierten *Direction départementale des finances publiques* oder zentral die *Direction générale des finances publiques* zuständig.

*aa) Die Zuständigkeit der Direction départementale des finances publiques*

Für die Bestimmung der zuständigen Behörde ist zunächst festzustellen, welche Art des *Rescrit* beantragt wird. Handelt es sich um einen *Rescrit général*, so ist nach Art. R80 B–12 LPF diejenige *Direction départementale des finances publiques* (Departementsdirektion für öffentliche Finanzen) für die Bear-

---

<sup>191</sup> Abgedruckt bei Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 117.

<sup>192</sup> Ausführlich zum verfassungsrechtlichen Hintergrund dieses Verfahrens Kapitel 3 A. V. 3.

<sup>193</sup> Schwarz/Pahlke, Losebl., § 89 Rz. 45; Söhn, in: HHSp, Losebl., § 89 Rz. 219.

<sup>194</sup> Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 36.

beitung des Antrags zuständig, die der Behörde übergeordnet ist, bei der der Antragsteller seinen steuerlichen Anzeige- und (Steuer-) Erklärungspflichten in Bezug auf die Steuern nachkommen muss (*obligation déclarative*), die Gegenstand seines Antrags sind. Dementsprechend muss eine natürliche Person ihren Antrag an die *Direction départementale des finances publiques* richten, die dem Finanzamt an ihrem Wohnort übergeordnet ist, wenn sie einen *Rescrit général* betreffend ihrer Einkommensteuer (*impôt sur le revenu*; Art. 45 Annex III CGI) stellen möchte. Handelt es sich um eine Personengesellschaft, die der Einkommenssteuer unterliegt, so ist der Antrag an die Behörde zu stellen, das dem Finanzamt übergeordnet ist, das sich am Ort der Geschäftsleitung bzw. am Ort der Hauptniederlassung befindet (vgl. Art. 38 Abs. 4 Annex III CGI). Handelt es sich hingegen um eine juristische Person, die körperschaftsteuerpflichtig ist, so ist gem. Art. 218 A CGI das Finanzamt am Ort der Hauptniederlassung oder, wenn dies die Finanzverwaltung bestimmt, der Ort der Geschäftsleitung bzw. des Firmensitzes für die Entgegennahme von Anzeigen und Erklärungen zuständig. Dementsprechend ist die diesen Finanzämtern übergeordnete Behörde für die Erteilung des *Rescrit général* zuständig, die Fragen der Körperschaftsteuer betreffen. Da sich die Zuständigkeit für den Empfang von Anzeigen und Erklärungen in Bezug auf das Umsatzsteuerrecht gem. Art. 287 Abs. 1 CGI i.V.m. Art. 32 Annex IV CGI nach der Zuständigkeit für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer richtet, ist die Behörde, die für jene Anfragen zuständig ist, auch berufen, verbindliche Auskünfte bezüglich des Umsatzsteuerrechts zu beantworten.

Anders gestaltet sich hingegen die Zuständigkeit für Anträge auf einen *Rescrit général*, der einen Sachverhalt betrifft, der Berührungspunkte mit dem Grund-, Wohn- oder der Gewerbesteuerrecht hat (*Taxe foncière*, *Taxe d'habitation*, *Cotisation foncière des entreprises*). Anzeigen und Erklärungen müssen sowohl für die Grundsteuer gem. Art. 1382 ff. CGI als auch für die Wohnsteuer gem. Art. 1407 ff. CGI bei dem Finanzamt gemacht werden, in dessen Bezirk sich die Immobilie befindet. Für die Gewerbesteuer gilt, dass Anzeigen und Erklärungen gegebenüber jedem Finanzamt gemacht werden müssen, in dessen Bezirk sich eine Niederlassung des Unternehmens befindet. Auch in diesen Fällen ist die diesen Ämtern übergeordnete Behörde für die Erteilung des *Rescrit général* zuständig.

Dementsprechend ist es möglich, dass für die Erteilung eines *Rescrit général* betreffend einen einheitlichen Sachverhalt unterschiedliche *Direction départementale des finances publiques* zuständig sind, abhängig davon, welche Steuerarten relevant sind und an welchem Ort sich die Geschäftsleitung, die Hauptniederlassung, der Firmensitz oder die Immobilie des Antragstellers befindet.

Für die Sonderformen des *Rescrit* ist grundsätzlich vorgesehen, dass diejenige *Direction départementale des finances* für die Erteilung von verbindlichen Auskünften zuständig ist, die dem Finanzamt übergeordnet ist, bei dem der Steuerpflichtige seine Steuererklärung abgeben muss. Dies gilt gem. Art. R80 B 2 LPF für den *Rescrit amortissement exceptionnel*, den *Rescrit entreprise nouvelle* und den *Rescrit zones franches urbaines*, gem. Art. R80 B 5 b) LPF für den *Rescrit d'impôt recherche*, gem. Art. R80 B 7 für den *Rescrit jeune entreprise innovante*, gem. Art. R80 B 15 für den *Rescrit régime d'imposition*, gem. Art. R80 C 2 LPF für den *Rescrit d'intérêt général* und gem. Art. R80 B 5 b) LPF für den *Rescrit d'impôt recherche*. Für letzteren ist zudem in Art. R80 B 6-1 LPF die Möglichkeit vorgesehen, dass der Antrag auch an die *Délégation régionale à la recherche et à la technologie* gestellt werden kann, die ihrerseits gem. Art. R80 B 6-3 LPF gehalten ist, eine Kopie des Antrags zu Informationszwecken an die zuständige Finanzbehörde weiterzuleiten.

Stellt der Steuerpflichtige den Antrag an eine unzuständige Behörde, so muss der Antragsempfänger den Antrag gem. Art. R80 B 14 LPF unmittelbar an die zuständige Behörde weiterleiten und den Antragsteller hierüber informieren. Diese Norm wird auch herangezogen, um die Pflicht der Finanzverwaltung zu begründen, sich ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen über die Zuständigkeit zu einigen, falls der Steuerpflichtige an verschiedene Finanzbehörden einen Antrag gestellt hat, weil der Sachverhalt mehrere Steuerarten betrifft und deswegen mehrere Finanzbehörden für die Bearbeitung des Antrags

zuständig sind. Die Bearbeitungsfrist beginnt nicht zu laufen, bevor die zuständige Finanzbehörde bestimmt wurde. Damit der Antragsteller weiterhin als gutgläubig gilt, ist es ratsam, die mehrfache Antragstellung anzuzeigen.<sup>195</sup>

#### bb) Die besondere Zuständigkeit der *Direction générale des finances publiques*

Abweichend davon ist für einige *Rescrit* vorgesehen, dass entsprechende Anträge an die *Direction générale des finances publiques* (Generaldirektion für öffentliche Finanzen) gerichtet werden müssen. Dies gilt gem. Art. R80 B 9 LPF für den *Rescrit établissement stable* (verbindliche Auskunft zur Qualifizierung als Betriebstätte), gem. Art. R18 LPF für den *Rescrit valeur* (verbindliche Auskunft zur Bestimmung des Unternehmenswertes) und gem. Art. L64 B LPF für den *Rescrit anti abus droit* (verbindliche Auskunft zur Bestimmung rechtsmissbräuchlichen Verhaltens). Entsprechend des internationalen Standards der *one-stop-agency* ist die *Direction générale des finances publiques* auch für Anträge auf die Erteilung eines *Rescrit général* zuständig, die von Personen gestellt werden, die (noch) nicht in Frankreich steuerpflichtig sind. Die Sonderformen des *Rescrit* stehen ihnen nicht offen. Rechtsfragen, die grundsätzlich in den Anwendungsbereich eines dieser Sonderformen fallen würden, können jedoch im Rahmen des *Rescrit général* beantwortet werden.

#### c) Vergleich

Sowohl in Deutschland als auch in Frankreich richtet sich die Zuständigkeit der Finanzbehörde für die Antragstellung danach, welche Behörde für die Besteuerung des Antragstellers zuständig ist oder wäre. In Deutschland ist diese Behörde auch dazu berufen, die verbindliche Auskunft zu erteilen. Ihnen mangelt es jedoch oftmals an ausreichenden personellen Kapazitäten und fachlicher Expertise in Spezialmaterien, um die Anträge zu bearbeiten, sodass dies regelmäßig von ihnen übergeordneten Behörden erledigt wird (Oberfinanzdirektion, Landesfinanzministerium). Zudem führt dies zu einer Zuständigkeitszersplitterung, die die Gefahr der Mehrfachzuständigkeit und damit der Erteilung widersprüchlicher verbindlicher Auskünfte mit sich bringt. Um das Risiko einer uneinheitlichen Rechtsanwendung zu verringern, sprechen sich die Behörden der verschiedenen Länder untereinander sowie mit dem Bund über die Beantwortung von Rechtsfragen von grundsätzlicher oder überregionaler Bedeutung ab.<sup>196</sup> Dieses aufwendige Verfahren führt einerseits zu einer mangelnden Bereitschaft der Finanzverwaltung, verbindliche Auskünfte zu erteilen und andererseits zu einer erheblichen Verzögerung des Prozesses zu Lasten des Antragstellers.<sup>197</sup> Anders als in Deutschland ist in Frankreich die Behörde zuständig, die der örtlich zuständigen Behörde übergeordnet ist (*Direction départementale des finances*). Diese Behörde ist auf der Ebene des jeweiligen *Départements* einer Vielzahl von örtlichen Finanzbehörden übergeordnet, sodass es bei ihr zu einer Konzentration aller Anträge auf einen *Rescrit* kommt, die in ihrem Zuständigkeitsbereich fallen. Dies verringert die zuvor angesprochenen Probleme der Zuständigkeitszersplitterung und erscheint aus drei Gründen sinnvoll. Erstens werden die örtlichen Finanzbehörden von der Aufgabe der Erteilung verbindlicher Auskünfte befreit. Zweitens existieren innerhalb der *Direction départementale des finances* Abteilungen, die sich ausschließlich mit der Bearbeitung von Anträgen auf *Rescrit* beschäftigen, wodurch sie in dem Bereich eine Expertise entwickeln. Zudem können in diesen Abteilungen Experten eingestellt werden, die sich mit Spezialfragen des Steuerrechts beschäftigen, wodurch die Qualität der *Rescrit* verbessert werden kann. Drittens trägt es zur Vereinheitlichung der Rechtsanwendung in diesem *Département* bei. Eine Absprache zwischen den Behörden der verschiedenen *Départements* ist anders als in Deutschland jedoch nicht vorgesehen. Zur Entlastung der für den Steuervollzug örtlich zuständigen Behörden, der Spezialisierung der die Anträge

---

<sup>195</sup> Erfahrungsbericht *Robert*.

<sup>196</sup> *Seer*, StStud 2016, 601, 603 ff.; *Seer*, FR 2017, 161, 169.

<sup>197</sup> *Seer*, StStud 2016, 601, 603.

bearbeitenden Referate und die Sicherstellung der Rechtsanwendungsgleichheit<sup>198</sup> sieht das französische Recht vielmehr für den *Rescrit valeur* und den *Rescrit abus de droit* die Zuständigkeit einer einzigen, zentralen Behörde vor (*Direction générale des finances publiques*). Eine vergleichbare Regelung ist in Deutschland nur für den Fall vorgesehen, dass ein ausländischer Antragsteller einen Antrag stellt, für den keine Finanzbehörde zuständig ist – dann ist das BZSt zur Beantwortung des Antrags auf verbindliche Auskunft berufen. Diese Aufgabe übernimmt die *Direction générale des finances publiques* in Frankreich ebenfalls als zentrale Anlaufstelle und ist Adressat für Anträge ausländischer Antragsteller auf Erteilung eines *Rescrit établissement stable* und eines *Rescrit général*.

Das oben beschriebene Problem der Bestimmung der zuständigen Behörde, das auftritt, wenn mehrere Parteien an einem Sachverhalt beteiligt sind, stellt sich in Frankreich nicht, da der *Rescrit* gegenüber aller an dem Sachverhalt beteiligter Personen bindend ist.<sup>199</sup> Dementsprechend ist es ausreichend, wenn einer der Antragsteller den Antrag bei der für ihn zuständigen Finanzbehörde stellt. Das Problem, dass für die Bearbeitung eines Antrags, der zwar einen einheitlichen Sachverhalt, jedoch nicht nur eine Steuerart betrifft, die Zuständigkeit auseinanderfallen kann, beispielsweise wenn das Sitzfinanzamt nicht identisch ist mit dem Lagefinanzamt der Immobilie, stellt sich in Frankreich genauso wie in Deutschland. In Deutschland muss in diesem Fall auf eine Zuständigkeitsvereinbarung hingewirkt werden, deren Abschluss oftmals mehrere Wochen in Anspruch nehmen kann. Auch in Frankreich verständigen sich die Finanzbehörden über die Zuständigkeit; die Bearbeitungsfrist für den *Rescrit* beginnt nicht zu laufen, bevor die zuständige Finanzbehörde bestimmt ist, sodass auch hier Verzögerungen in Kauf genommen werden müssen. Allerdings ist eine solche Verständigung nur notwendig, wenn unterschiedliche *Direction départementale des finances* zuständig sind. Da sie aufgrund ihrer regionalen Zuständigkeit, die größer ist als jene eines einzelnen deutschen Finanzamts, für mehr Steuerpflichtige zuständig ist und dementsprechend mehr Sachverhalte erfasst als ein deutsches Finanzamt, ist eine Verständigung seltener und nur zwischen den verschiedenen *Direction départementale des finances* notwendig. Dies ist als weiterer Vorteil der französischen Zuständigkeitsregelungen zu werten. Eine geringe Zahl an Verständigungen bedeutet gleichzeitig weniger Zeitverlust bei der Bearbeitung der Anträge auf *Rescrits*. Schließlich existiert in Frankreich die Besonderheit, dass neben der *Direction départementale des finances* auch die *Délégation régionale à la recherche et à la technologie* für die Erteilung eines *Rescrit d'impôt recherche* ist, der im Besteuerungsverfahren bindend ist.

#### 4. Der Zeitpunkt der Antragstellung

Von besonderer Bedeutung für die Verbindlichkeit der Auskunft der Finanzbehörde ist der Zeitpunkt, zu dem der Antrag auf die Erteilung der verbindlichen Auskunft gestellt wird.

##### a) Der Zeitpunkt der Antragstellung für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Für die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem der Antrag auf eine verbindliche Auskunft gestellt werden muss, ist danach zu differenzieren, ob es sich um eine Frage in Bezug auf einen in sich geschlossenen Sachverhalt handelt oder vielmehr um einen Dauersachverhalt.

##### aa) Die Antragstellung vor Verwirklichung eines in sich geschlossenen Sachverhalts

§ 89 Abs. 2 AO sieht vor, dass die verbindliche Auskunft bezüglich eines Sachverhalts erteilt werden kann, der noch nicht verwirklicht wurde. In Abgrenzung dazu wird über einen bereits abgeschlossenen, verwirklichten Sachverhalt im Veranlagungs- und Feststellungsverfahren bzw. ggf. im Rahmen einer

---

<sup>198</sup> Lamarque/Négrin/Ayrault, Droit fiscal général, Rz. 911.

<sup>199</sup> Hierzu eine detaillierte Erläuterung unter Kapitel 2 D II 2. b) bb).

tatsächlichen Verständigung entschieden.<sup>200</sup> Da es im Hinblick auf die notwendigen Vorbereitungsmaßnahmen zur Realisierung des in Rede stehenden Sachverhalts oftmals schwer zu bestimmen ist, ob ein Sachverhalt bereits vollständig verwirklicht ist,<sup>201</sup> präzisiert die Finanzverwaltung in AEAO 3.4.2 und 3.5.2 zu § 89, dass der Sachverhalt im Wesentlichen noch nicht verwirklicht sein darf. Vorbereitende Maßnahmen sind demzufolge zulässig, wenn die getroffenen Dispositionen noch verändert werden können.<sup>202</sup> Es muss im Einzelfall bestimmt werden, ob dies noch möglich ist oder ob der Sachverhalt bereits im Wesentlichen verwirklicht wurde.<sup>203</sup>

Entscheidend ist, zu welchem Zeitpunkt der Sachverhalt noch nicht verwirklicht sein darf. Dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 2 StAuskV nach, darf der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklicht sein. Dementsprechend wäre es unbeachtlich, wenn der Sachverhalt bereits im Wesentlichen realisiert wäre, bevor die Finanzbehörde die verbindliche Auskunft erteilt hat. In der Praxis ist zu beobachten, dass der Antragsteller aufgrund der langen Bearbeitungsdauer dazu gezwungen ist, den Sachverhalt bereits im Zeitraum zwischen Antragstellung und Erteilung der verbindlichen Auskunft zu verwirklichen.<sup>204</sup> Allerdings würde in einem solchen Fall das Dispositionsinteresse des Antragstellers entfallen.<sup>205</sup> Denn die verbindliche Auskunft dient der Klärung von Rechtsunsicherheiten, die es dem Antragsteller erschweren, eine fundierte unternehmerische Entscheidung zu treffen.<sup>206</sup> Wenn er sie jedoch im Ergebnis trifft, ohne die Klärung der Frage durch die verbindliche Auskunft abzuwarten und sie zur Grundlage seiner Entscheidung zu machen, dann verzichtet er bewusst auf den Genuss der Rechtssicherheit und eine Vorabfestlegung der Finanzverwaltung ist nicht mehr notwendig. Dementsprechend darf der Sachverhalt nicht nur zum Zeitpunkt der Antragstellung, sondern über den Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 2 StAuskV hinaus auch nicht zum Zeitpunkt der Erteilung der verbindlichen Auskunft verwirklicht sein.<sup>207</sup> Den Kritikern dieses Ansatzes ist zwar zuzugestehen, dass sich die Umsetzung des geplanten Sachverhalts oftmals verzögert, weil der Antragsteller den Abschluss des langwierigen Bearbeitungsprozesses abwarten muss. Jedoch liegt es näher, die Bearbeitungszeit zu verkürzen und an den Ablauf der Bearbeitungszeit eine Rechtsfolge zu knüpfen, anstatt die Grundlogik der verbindlichen Auskunft in Frage zu stellen.<sup>208</sup>

#### *bb) Der Zeitpunkt der Antragstellung zur Beurteilung eines Dauersachverhalts*

Die Finanzverwaltung macht von der Voraussetzung, dass der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Erteilung der verbindlichen Auskunft noch nicht verwirklicht sein darf, eine Ausnahme. Gemäß AEAO 3.5.3 zu § 89 ist die Verwirklichung des Sachverhalts vor Erteilung der verbindlichen Auskunft unschädlich, wenn ein bereits vorliegender Sachverhalt ernsthaft umgestaltet werden soll. Dies ist zum einen dann der Fall, wenn der Sachverhalt in der Zukunft fortwirkt und erhebliche Auswirkungen hat.<sup>209</sup> Hierbei

---

<sup>200</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 33; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 231; AEAO 3.5.2 zu § 89.

<sup>201</sup> *Bruschke*, DStZ 2007, 267, 269.

<sup>202</sup> So auch *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 48; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 52.

<sup>203</sup> Für eine Auswahl an Beispielsfällen, siehe *Bruschke*, DStZ 2007, 267, 269 sowie *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 48.1 f.

<sup>204</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 48.

<sup>205</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 33; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 228; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 52.

<sup>206</sup> *Rätke*, in: *Klein*, § 89 Rz. 14.

<sup>207</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 33; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 228; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 52.

<sup>208</sup> In diese Richtung auch *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 45.

<sup>209</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 33; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 230.

handelt es sich um sog. Dauersachverhalte wie beispielsweise Mietverhältnisse.<sup>210</sup> Zum anderen ist eine solche Situation bei Sachverhalten gegeben, die dauernd wiederkehren.<sup>211</sup> In beiden Fällen besteht aufgrund der Umgestaltungsmaßnahme ein besonderes Auskunftsinteresse, da zwar ein bereits verwirklichter Sachverhalt vorliegt, jedoch neue rechtliche Ungewissheiten auftreten können.<sup>212</sup>

b) Der Zeitpunkt der Antragstellung für die Erteilung eines *Rescrit*

Der Zeitpunkt, zu dem der Antrag auf einen *Rescrit* gestellt werden und zu dem er erteilt sein muss, damit er die Finanzverwaltung bindet, variiert je nach dem, um welche Art von *Rescrit* es sich handelt und wie das Besteuerungsverfahren ausgestaltet ist.

aa) *Der Zeitpunkt zur Stellung eines Antrags zur Erteilung eines Rescrit général gem.*

*Art. L80 B Abs. 1 LPF*

Auch im französischen Recht ist danach zu unterscheiden, ob es sich um die Beurteilung eines in sich geschlossenen Sachverhalts oder eines Dauersachverhalts handelt.

(1) Der Zeitpunkt der Antragstellung in Bezug auf einen in sich geschlossenen Sachverhalt

Das Gesetz sieht nicht vor, zu welchem Zeitpunkt der *Rescrit général* beantragt bzw. erteilt werden muss, damit er die Finanzbehörde bindet. Dementsprechend hat die Rechtsprechung zeitliche Grenzen festgelegt, die die Verwaltung in BOI-SJ-RES-10-20-10, Nr. 100 übernommen hat.<sup>213</sup> Handelt es sich um eine Steuer, die für den Steuerpflichtigen mit Erklärungs- und Anzeigepflichten verbunden ist (*imposition déclarative*), so bindet der *Rescrit général* die Finanzbehörde nur dann, wenn er vor Ablauf der Anzeige- und Erklärungspflicht erteilt wurde. Nicht notwendig ist es nach der eindeutigen Rechtsprechung, dass der Antrag bzw. die Erteilung des *Rescrit général* vor der Verwirklichung des Sachverhalts gestellt bzw. ergangen sein muss.<sup>214</sup> Dies beruht auf der Überlegung, dass der Antragsteller kein besonderes (Dispositions-) Interesse vorweisen muss, um zur Antragstellung befugt zu sein.<sup>215</sup> Ausreichend ist es vielmehr, dass der zeitliche Anwendungsbereich des *Rescrit général* eröffnet ist, das heißt die Frist für die Erfüllung der Erklärungs- und Anzeigepflichten noch nicht abgelaufen ist.<sup>216</sup>

---

<sup>210</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 33; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 230; Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 50.

<sup>211</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 33; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 230; Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 50.

<sup>212</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 33; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 230; zur Notwendigkeit einer belastbaren Dispositionsgrundlage auch bei Dauersachverhalten Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, S. 216; Horst, *Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO*, S. 60 ff.

<sup>213</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, *Droit fiscal général*, Rz. 1008.

<sup>214</sup> CE, plén., 14.3.1979, n° 6.936 ; 26.3.1980, n° 12.008, *Min c/ Sté La Résidence de Port-Cros* ; 17.6.2005, n° 258.805, *Sté Marine Côté d'Argent*.

<sup>215</sup> Siehe hierzu auch Kapitel 2 B. II. 2. b).

<sup>216</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, *Droit fiscal général*, Rz. 1008.

Ist Gegenstand des Antrags auf einen *Rescrit général* eine Steuer, die keine Erklärungs- oder Anmeldepflichten mit sich bringt, so muss der *Rescrit général* nicht vor Ablauf der Frist zur Erfüllung der Erklärungs- und Anzeigepflichten ergehen, sondern vor dem ersten, den Sachverhalt betreffenden Steuerbescheid (*antérieure à l'imposition primitive*).<sup>217</sup> Mit anderen Worten: Die Finanzbehörde ist nur gebunden, wenn der *Rescrit général* vor der ersten Entscheidung der Finanzverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens im Hinblick auf den in Rede stehenden Sachverhalt ergangen ist.<sup>218</sup>

(2) Der Zeitpunkt der Antragstellung zur Beurteilung eines Dauersachverhalts

Ein *Rescrit général* kann auch zur Beurteilung eines bereits in Gang gesetzten Dauersachverhalts beantragt werden. Dies ist zwar nicht explizit geregelt, jedoch gängige Praxis.<sup>219</sup>

*bb) Ausnahmeregelungen im Bereich der Sonderformen des Rescrit*

Von dieser Grundregel abweichend, gelten für einige Sonderformen des *Rescrit* andere Regelungen.

(1) Die Antragstellung vor Durchführung eines in sich geschlossenen Vorhabens gem. Art. L80 B Abs. 2; L64 B und L18 LPF

Für die in Art. L80 B Abs. 2; L64 B und L18 LPF normierten *Rescrit* sieht das Gesetz vor, dass der entsprechende Antrag vor Realisierung des jeweiligen Sachverhalts gestellt werden muss. Dementsprechend ist der Antrag für einen *Rescrit amortissement exceptionnel* (verbindliche Auskunft für Sonderabschreibungen) nach Art. L80 B 2b LPF i.V.m. Art. 39 quinquies D CGI vor Beginn der Bau- und Renovierungsarbeiten zu stellen, um Rechtssicherheit hinsichtlich der Erfüllung des in Rede stehenden Sonderabschreibungstatbestandes zu erhalten.<sup>220</sup> Für den *Rescrit valeur* (verbindliche Auskunft zur Bestimmung des Unternehmenswertes) nach Art. L18 LPF gilt, dass der Antrag vor der Schenkung gestellt werden muss. Gem. Art. L64 LPF muss der Antrag auf einen *Rescrit anti abus droit* (verbindliche Auskunft zur Bestimmung rechtsmissbräuchlichen Verhaltens) vor der Realisierung einer oder mehrerer Akte eingereicht werden, damit der *Rescrit anti abus droit* die Finanzverwaltung bindet. In allen Fällen ist der Zeitpunkt der Erteilung des *Rescrit* irrelevant. Wird der Antrag entgegen der gesetzlichen Vorgabe nicht vor der Realisierung des jeweiligen Sachverhalts gestellt, so wird er als Antrag auf einen *Rescrit général* i.S.d. Art. L80 B Abs. 1 LPF qualifiziert und dessen Verfahrensregeln angewendet.<sup>221</sup>

(2) Die Antragstellung auf Erteilung eines *Rescrit crédit d'impôt recherche* gem. Art. L80 B Abs. 3 LPF vor Beantragung der Steuergutschrift

Auch der Zeitpunkt für die Stellung des Antrags auf einen *Rescrit crédit d'impôt recherche* ist ein anderer als jener für den *Rescrit général*. Ursprünglich sah Art. 244 quater B CGI vor, dass der Antrag vor Beginn des eigentlichen Forschungsvorhabens eingereicht werden muss. Allerdings hat die Finanzverwaltung festgestellt, dass der *Rescrit crédit d'impôt recherche* wenig genutzt wurde, da insbesondere kleine und mittlere Unternehmen in diesem Stadium des Forschungsvorhabens noch nicht in der Lage

---

<sup>217</sup> CE, 20.5.1998, n° 155.738, *Sté d'exploitation des carburants* ; CE, 13.10.1999, n° 190.040, *Sté roubaisienne de prestations travaux et ventes* ; 15.6.2001, n° 211.688 ; 20.10.2004, n° 249.978, *Sté Ets François Meunier*.

<sup>218</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1008 ; *Noel*, in : JurisClasseur, Sources du droit fiscal, Fasc. 174, Rz. 14.

<sup>219</sup> Erfahrungsberichte *Gutmann* und *Robert*.

<sup>220</sup> Siehe zum Anwendungsbereich des *Rescrit amortissement exceptionnel* gem. Art. L80 B 2b LPF Kapitel 2 I 2. b) bb).

<sup>221</sup> BOI-SJ-RES-10-20-20-10 Rz. 120.



waren, das Projekt mit ausreichender Präzision zu beschreiben.<sup>222</sup> Mangels eines klaren Überblicks über den konkreten Umfang des Forschungsvorhabens und der damit verbundenen Kosten, konnte der Antrag nicht ordnungsgemäß gestellt werden.<sup>223</sup> Aus diesem Grunde sieht Art. 244 quater B CGI seit 2013 vor, dass der Antrag spätestens sechs Monate vor Abgabe des Antrags auf die Gewährung der Steuergutschrift gestellt werden muss. Diese wird zum selben Zeitpunkt eingereicht wie die Steuererklärung, so dass der Antrag auf den *Rescrit crédit d'impôt recherche* samt umfassender Sachverhaltsdarstellung erst weit nach Beginn des Forschungsvorhabens eingereicht werden kann. Die Finanzverwaltung sieht noch eine weitergehende Erleichterung vor. Ändert sich das Forschungsvorhaben nach Erteilung eines *Rescrit crédit d'impôt recherche*, so kann der Antragsteller dessen Anpassung beantragen (das Verfahren ist bekannt unter dem Begriff *Rescrit crédit d'impôt recherche „roulant“*).<sup>224</sup> Dies ist deswegen von besonderer Relevanz, da die Finanzverwaltung nur an den *Rescrit crédit d'impôt recherche* gebunden ist, wenn der im Antrag beschriebene und der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt übereinstimmen.<sup>225</sup> Durch die Möglichkeit, nachträglich eine Modifikation zu beantragen, trägt die Verwaltung der Besonderheit im Bereich der Forschung und Entwicklung Rechnung, dass in einem frühen Stadium des Forschungsprojekts die dadurch entstehenden Kosten schwer abzuschätzen sind und sich der dargestellte Sachverhalt kurzfristig ändern kann.<sup>226</sup> Aufgrund der flexiblen Ausgestaltung des Antragsverfahrens verliert der *Rescrit crédit d'impôt recherche* seinen Wert nicht dadurch, dass sich das Forschungsvorhaben anders entwickelt, als es zu Beginn und bei Abgabe des Antrags vorhergesehen war.

### c) Vergleich

Das französische System sieht anders als das Deutsche unterschiedliche Zeitpunkte vor, zu denen der Antrag auf Erteilung eines *Rescrit* erfolgen muss. Für die Sonderformen des *Rescrit* gem. Art. L80 B Abs. 2; L. 64 B und L. 18 LPF ist genauso wie für die verbindliche Auskunft im deutschen Recht vorgesehen, dass der Sachverhalt noch nicht verwirklicht sein darf, wenn der Antrag gestellt wird. Allerdings muss der Antragsteller in Deutschland, anders als in Frankreich, auch die Erteilung der verbindlichen Auskunft abwarten, damit die Finanzverwaltung an die verbindliche Auskunft gebunden ist. Der Unterschied zum *Rescrit général* ist noch erheblicher. Ein solcher muss nicht vor der Verwirklichung des Sachverhalts beantragt oder erteilt werden. Ausreichend ist, dass der Antrag, je nach Steuerart, vor Ablauf der Steuerklärungsfrist oder vor der ersten Handlung der Finanzbehörde in Bezug auf den vorgelegten Sachverhalt erfolgt. Für den *Rescrit crédit d'impôt recherche* gilt, dass der Antrag auch nach Beginn des Forschungsprojekts, aber sechs Monate vor Abgabe des Antrags auf Gewährung der Steuergutschrift einreicht werden muss.

Dadurch ergibt sich der Vorteil, dass das geplante Vorhaben nicht aufgrund der Bearbeitungsdauer des Antrags durch die zuständige Finanzbehörde verzögert wird. Der Steuerpflichtige kann das im Antrag dargelegte Vorhaben verwirklichen, ohne dass eine der Antragsvoraussetzungen entfällt. Allerdings ist in dieser Konstellation die verbindliche Auskunft, anders als in Deutschland, nicht die Entscheidungsgrundlage des Antragstellers. Ein Dispositionsinteresse, das die Antragstellung rechtfertigt, kann nicht mehr dargelegt werden. Auf ein solches Kriterium verzichtet das französische Recht,<sup>227</sup> sodass der Zeitpunkt, zu dem der Antrag in Frankreich gestellt werden muss, folgerichtig bestimmt wird. Eine entsprechende Anpassung im deutschen Recht ist jedoch nicht geboten. Um dem

---

<sup>222</sup> Eckert, Examen de la seconde partie du projet de loi de finances pour 2013 – Tome III, 10.10.2012, <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rapports/r0251-tIII.asp>, zuletzt abgerufen am 24.5.2017.

<sup>223</sup> Lamarque/Négrin/Ayrault, Droit fiscal général, Rz. 1043.

<sup>224</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 20.

<sup>225</sup> Siehe hierzu ausführlich Kapitel 2 D. II. 2. d).

<sup>226</sup> Lamarque/Négrin/Ayrault, Droit fiscal général, Rz. 1043.

<sup>227</sup> Siehe dazu auch Kapitel 2. B. II. 2. b).

Finanzamt nicht die Aufgabe der allgemeinen Steuerberatung zu übertragen und die Finanzbehörden nicht mit einer Vielzahl von Anträgen auf verbindliche Auskunft zu überlasten, ist das Kriterium des Dispositionsinteresses ein probates Mittel. Dieses Interesse existiert allerdings zum Zeitpunkt der Erteilung der verbindlichen Auskunft nur dann, wenn der Tatbestand zu diesem Zeitpunkt noch nicht verwirklicht wurde, da andernfalls gem. § 38 AO ein Steuerschuldverhältnis bereits entstanden ist. Der Antragsteller kann in diesem Fall keine Maßnahmen oder Dispositionen mehr treffen, um seine Steuerschuld zu beeinflussen, sodass die verbindliche Auskunft der Finanzbehörde über die steuerliche Behandlung keinen Einfluss mehr auf seine Entscheidungsfindung haben kann. Eine Verschiebung des Antragszeitpunkts im deutschen Recht entsprechend der französischen Regelung ist folglich nicht ratsam.

Das französische Recht unterscheidet sich zudem vom deutschen Recht durch die Besonderheit, dass der Steuerpflichtige nach Erteilung des *Rescrit crédit d'impôt recherche* einen Änderungsantrag stellen kann, wenn sich das vorher beschriebene Forschungsvorhaben verändert hat. Nach deutschem Recht wäre die Finanzverwaltung in diesem Fall nicht mehr an die verbindliche Auskunft gebunden und die Stellung einer weiteren verbindlichen Auskunft wäre wegen der bereits erfolgten Verwirklichung des Sachverhalts mangels Auskunftsinteresse nicht zulässig. Die Möglichkeit des französischen Rechts, den Inhalt des *Rescrit crédit d'impôt recherche* an die neuen Gegebenheiten anzupassen kann jedoch nicht als Modell für das deutsche Recht gelten, da auch hier das Dispositionsinteresse aufgrund der bereits erfolgten Verwirklichung des Tatbestands und der damit entstandenen Steuerschuld fehlt.

Für verbindliche Auskünfte, die Dauersachverhalte betreffen, das heißt solche, die in der Zukunft fortwirken oder sich ständig wiederholen, gilt nach deutschem Recht, dass sie erteilt werden können, wenn sie vor der Umgestaltung des Sachverhalts erfolgen. Auch das französische Recht eröffnet die Möglichkeit, *Rescrit* hinsichtlich von Dauersachverhalten zu erteilen.

## 5. Die Formvorschriften für die Antragstellung

Die Anträge auf verbindliche Auskunft und *Rescrit* können nicht formlos gestellt werden.

### a) Die Formvorschriften für die Antragstellung gem. § 1 StAuskV

Die Vorschrift des § 89 Abs. 2 AO sieht keine zwingende Form der Antragstellung vor. Hingegen verlangt § 1 Abs. 1 Satz 1 StAuskV, dass der Antrag schriftlich oder elektronisch im Sinne des § 87a AO zu erfolgen hat. In AEAO 3.4.1. zu § 89 wiederholt die Finanzverwaltung dieses Erfordernis. Diese Vorgabe steht im Einklang mit der Formvorschrift für die der verbindlichen Auskunft nahestehende verbindliche Zusage nach § 205 Abs. 1 AO.<sup>228</sup> Zudem liegt es aufgrund des Grundsatzes der Formakzessorietät nahe, dass Maßnahmen, durch die sich die Verwaltung bindet, demselben Formerfordernis entsprechen müssen, wie die Endentscheidung, das heißt der Steuerbescheid. Für diesen ist in § 157 AO sowohl die schriftliche als auch die elektronische Form vorgesehen.<sup>229</sup> Wird das Dokument auf elektronischem Wege übermittelt, so muss es mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen sein, um Fälschungen zu vermeiden.

### b) Die Formvorschriften für die Antragstellung gem. Art. L80 B LPF

Die Norm des Art. L80 B LPF macht keine Vorgaben bezüglich der Form des Antrags. Die Verordnung Art. R80 B-12 LPF sieht jedoch vor, dass der Antrag schriftlich erfolgen und per Einschreiben mit Empfangsbestätigung verschickt werden muss. Alternativ kann er auch persönlich gegen eine Empfangsbestätigung eingereicht werden. Ein elektronischer Antrag ist aufgrund seines informellen

---

<sup>228</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 32.

<sup>229</sup> Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 48.

Charakters aber insbesondere aufgrund der Manipulationsgefahr sowie der unsicheren Identifikationsmöglichkeit von der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht zugelassen.<sup>230</sup> Hiervon wird jedoch eine Ausnahme gemacht, wenn der Steuerpflichtige den Beweis erbringt, dass er seinen Erklärungspflichten aus Art. R80B-11 LPF nachgekommen ist. Diese umfassen die Nennung des Namens bzw. der Firma, des Wohnsitzes bzw. des Sitzes der Gesellschaft sowie die präzise und umfassende Darstellung des in Rede stehenden Sachverhalts sowie weitere Informationen, sofern sie zur Erteilung des *Rescrit* notwendig sind.<sup>231</sup>

### c) Vergleich

Sowohl in Frankreich als auch in Deutschland ist die schriftliche Antragstellung vorgesehen. Anders als in Frankreich, kann der Antrag in Deutschland auch elektronisch übermittelt werden, sofern das elektronische Dokument zwecks Vermeidung von Fälschungen mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen ist. Dieses Mittels bedient sich die französische Finanzverwaltung nicht und verbietet aus diesem Grund grundsätzlich die elektronische Übermittlung des Antrags. Nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen wird eine E-Mail als *Rescrit* anerkannt. Die französische Verwaltung verweigert sich an dieser Stelle dem technischen Fortschritt, indem sie die elektronische Übermittlung des Antrags grundsätzlich nicht zulässt. Die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung des Antrags sorgt für eine Vereinfachung des Verfahrens, die im deutschen Recht auch in der Zukunft beibehalten werden sollte.

---

<sup>230</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10 Rz. 290.

<sup>231</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10 Rz. 290 i.V.m. BOI-SJ-RES-10-10-20 Rz. 300 f.

## C. Die Entscheidung der Finanzverwaltung

Geht der Finanzverwaltung in Deutschland oder Frankreich ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bzw. eines *Rescrit* zu, so ist es an der Finanzverwaltung, diesen zu bescheiden. Ihnen stehen drei Reaktionsmöglichkeiten offen. Sie können den Antrag positiv bescheiden, ihn mangels Erfüllung der Voraussetzungen der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit* ablehnen oder eine negative Auskunft erteilen, wenn sich die Rechtsauffassung des Antragstellers nicht mit jener der Finanzverwaltung deckt.

### I. Die Entscheidung der Finanzverwaltung über die Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Zunächst wird dargestellt, auf welche Weise die deutsche Finanzverwaltung ihre Entscheidung trifft.

#### 1. Die ausdrückliche Entscheidung der Finanzverwaltung

Der Finanzverwaltung stehen mehrere Reaktionsmöglichkeiten auf einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft offen. Geht ihr ein Antrag zu, der die Voraussetzungen des § 89 Abs. 2 AO nicht erfüllt, so hat sie gem. § 89 Abs. 1 AO dessen Berichtigung anzuregen, wenn dieser offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unrichtig gestellt wurde. Mangelt es dem Antragsteller am Dispositionsinteresse, so ist der Antrag abzulehnen. Kann der Antragsteller ein besonderes steuerliches Interesse nachweisen und sind die sonstigen formellen Antragsvoraussetzungen erfüllt, so steht die Erteilung der verbindlichen Auskunft im Ermessen der Finanzbehörde. Hierbei handelt es sich nicht um ein Auswahlermessen bezüglich des Inhalts der verbindlichen Auskunft, denn die Finanzbehörde ist stets dazu verpflichtet, eine Auskunft zu erteilen, die aus ihrer Sicht materiell-rechtlich zutreffend ist.<sup>232</sup> Allein die Frage, ob eine Auskunft erteilt wird, steht im Ermessen der Finanzbehörde (Entschließungsermessen), die dieses gem. § 5 AO entsprechend dem Zweck und innerhalb der gesetzlichen Grenzen auszuüben hat. Zu prüfen hat die Finanzverwaltung dementsprechend, ob die Erteilung der verbindlichen Auskunft ihrem Zweck, dem Antragsteller Rechts- und Planungssicherheit zu gewähren, dient, der Gleichheitsgrundsatz beachtet wird und sie im Hinblick auf den Verwaltungsaufwand verhältnismäßig ist.<sup>233</sup> Berücksichtigt wird auch die Zuverlässigkeit und Kooperationsbereitschaft des Antragstellers.<sup>234</sup>

Die Finanzverwaltung zeigt in AEAO 3.5.4 Satz 1 zu § 89 Sachverhaltskonstellationen auf, in denen die Finanzverwaltungsbehörde die Erteilung einer verbindlichen Auskunft zum einen dann ermessensfehlerfrei ablehnen kann, wenn sie bezüglich einer Angelegenheit beantragt wird, bei der die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht. Beispielhaft für eine solche Angelegenheit wird die verbindliche Auskunft zur Prüfung eines Steuersparmodells bzw. die Feststellung der Grenzen für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters genannt. Klassische Varianten des Steuersparmodells sind Anlagemodelle, Bauherrengemeinschaften, Erwerbsgemeinschaften oder Verlustzuweisungsmodelle; Inhalte der Frage nach den Grenzen des Handelns eines ordentlichen Geschäftsleiters sind beispielsweise jene in Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen.<sup>235</sup> Diese Beispiele lassen erkennen, dass der Begriff des Steuervorteils im Sinne des Anwendungserlasses Steuervorteile aufgrund unerwünschter Steuervermeidung durch Steuergestaltung meint.<sup>236</sup> Wann dieser Aspekt im Vordergrund steht, hat die Finanzbehörde mangels Präzisierung im Anwendungserlass im Einzelfall zu beurteilen

---

<sup>232</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 237; *Krumm*, DStR 2011, 2429, 2430 ff., 2425; *Misera/Baum*, Ubg 2008, 221, 225; *Werder/Dannecker*, BB 2011, 2903, 2906; *Seer*, StbJb 2012/13, 557, 568; BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, 653, BFHE 237, 9.

<sup>233</sup> *Koenig*, in: *Koenig*, AO, § 5 Rz. 28 ff.; *Gersch*, in: *Klein*, AO, § 5 Rz. 9 f.

<sup>234</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 32; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 43, *Burchert*, INF 2004, 178, 180.

<sup>235</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 239.

<sup>236</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 705.

und ist von ihrem Ermessensspielraum erfasst. Jedenfalls wenn der vorgelegte Sachverhalt als Rechtsmissbrauch im Sinne des § 42 AO zu qualifizieren ist, steht die Erzielung des Steuervorteils im Vordergrund und die Finanzverwaltung erteilt keine verbindliche Auskunft.

Zweck dieser Einschränkung ist es, dem Antragsteller die Unterstützung bei der Schädigung des Staates und der Allgemeinheit zu verweigern.<sup>237</sup> Aus Sicht der Finanzverwaltung gehört nämlich nicht zu ihren Aufgaben, steuerliches Grenzverhalten zu prüfen und Steuersparmodelle zu testieren.<sup>238</sup> Derjenige, der aufgrund einer Steuergestaltung auf unerwünschte Art und Weise Steuern vermeidet, dürfe im Regelfall nicht in den Genuss des besonderen Schutzes aufgrund einer verbindlichen Auskunft kommen.<sup>239</sup>

Zum anderen kann die Finanzverwaltung im Einklang mit AEAO 3.5.4. Satz 2 zu § 89 die Erteilung dann ablehnen, wenn in absehbarer Zeit zu dem geschilderten Rechtsproblem eine gesetzliche Regelung, eine höchstichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung ergehen wird. Die Finanzverwaltung möchte vermeiden, sich festzulegen, wenn absehbar ist, dass ihre verbindliche Auskunft möglicherweise gegen eine allgemeinverbindliche Verwaltungsanweisung verstößt oder wegen § 2 Abs. 2 StAuskV ihre Wirkung verlieren würde.<sup>240</sup>

Seit der Einführung der Gebührenpflicht in § 89 Abs. 3 bis Abs. 7 AO<sup>241</sup> ist entgegen des Wortlauts von § 89 Abs. 2 AO und AEAO 3.1 zu § 89 von einer Ermessensreduzierung auf null auszugehen, sodass die verbindliche Auskunft im Regelfall zu erteilen ist.<sup>242</sup> Die Gebührenpflicht führt dazu, dass die Verwaltungsbelastung durch die Bearbeitung der verbindlichen Auskunft nicht mehr als Abwägungsgrund in die Ermessensentscheidung einbezogen werden darf.<sup>243</sup> Die Finanzbehörde kann die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nur aus einem anderen triftigen Grund ablehnen, beispielsweise wegen Unzuverlässigkeit oder mangelnder Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen, sofern ein ordnungsgemäßer Antrag gestellt, das Dispositionsinteresse dargelegt wurde, kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu besorgen ist und von der Zahlung der Gebühr ausgegangen werden kann.<sup>244</sup>

---

<sup>237</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 33.

<sup>238</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, Losebl., § 89 Rz. 43; Joisten/Bergmann, FR 2014, 923, 927.

<sup>239</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 705.

<sup>240</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 34.

<sup>241</sup> Siehe hierzu Kapitel 2. D. I. 1.

<sup>242</sup> Söhn, in: HHSp, Losebl., § 89 Rz. 237a; Schmitz, in: Schwarz/Pahlke, Losebl., § 89 Rz. 54; Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 40; Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 80; Seer, SteuerStud 2016, 601, 603; Seer, FR 2017, 161, 163; Brusckke, DStZ 2007, 267, 268; Werder/Dannecker, BB 2011, 2903, 2904; Oppel/Eiling, SteuerStud 2016, 88, 91.

<sup>243</sup> Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 40.

<sup>244</sup> Söhn, in: HHSp, Losebl., § 89 Rz. 237a; Schmitz, in: Schwarz/Pahlke, Losebl., § 89 Rz. 54; Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 40; Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 80; Seer, SteuerStud 2016, 601, 603; Seer, FR 2017, 161, 163; Brusckke, DStZ 2007, 267, 268; Werder/Dannecker, BB 2011, 2903, 2904; Oppel/Eiling, SteuerStud 2016, 88, 91.

Aufgrund der Formakzessorietät der verbindlichen Auskunft und dem Steuerbescheid, ist auch erstere schriftliche zu erteilen.<sup>245</sup> Gleiches gilt für den Ablehnungsbescheid. Die Schriftform dient der Überprüf- und Nachweisbarkeit<sup>246</sup> sowie dem Schutz vor der übereilten Erteilung einer verbindlichen Auskunft.<sup>247</sup> Ebenso wie der Antrag kann auch die verbindliche Auskunft elektronisch übermittelt werden, sofern die Voraussetzungen des § 87a AO erfüllt werden.<sup>248</sup> Die verbindliche Auskunft ist mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen<sup>249</sup> und gem. § 121 AO zu begründen, sofern sie von der Rechtsauffassung des Antragstellers abweicht, das heißt negativ ist.

Die Entscheidung über die Erteilung der verbindlichen Auskunft soll gem. § 89 Abs. 2 Satz 4 AO innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags getroffen werden. Die Berechnung des Fristablaufs richtet sich gem. § 108 Abs. 1 AO nach den §§ 187 bis 193 BGB. Ist der Finanzbehörde eine Bescheidung des Antrags innerhalb dieser Frist nicht möglich, so muss sie den Antragsteller hierüber in Kenntnis setzen; eine Rechtsfolge ist an den Ablauf der Frist hingegen nicht geknüpft.<sup>250</sup> Aus diesem Grund wird die Frist in der Praxis zwar nicht regelmäßig, aber doch oftmals von der Finanzverwaltung ausgeschöpft.<sup>251</sup> Dies führt dazu, dass die Umsetzung einer geplanten Maßnahme, die Gegenstand eines Antrags auf verbindliche Auskunft ist, bis zur Erteilung der verbindlichen Auskunft nach sechs oder ggfs. mehr Monaten verzögert wird. Während dies bei langfristig angelegten Projekten, bei denen eine lange Prüfungsdauer und ein mehrmaliger Austausch zwischen den Finanzbehörden und den Beratern des Steuerpflichtigen akzeptiert werden kann, unproblematisch ist, müssen kurzfristig zu realisierende Projekte, hierzu gehören insbesondere Unternehmenskäufe und -verkäufe, aufgrund der langen Verfahrensdauer oftmals umgesetzt, ohne die Erteilung der beantragten verbindlichen Auskunft abzuwarten. Die Folge ist, dass in Fällen, in denen mit einer rechtzeitigen Erteilung der verbindlichen Auskunft nicht zu rechnen ist, der Steuerpflichtige dazu gezwungen ist, eine andere Struktur zu wählen oder den ursprünglich geplanten Vorgang ohne Absicherung durch eine verbindliche Auskunft umzusetzen.<sup>252</sup> Aufgrund der langen Verfahrensdauer kann der Staat in diesen Fällen keine Rechts- und Planungssicherheit gewährleisten.

## 2. Die konkludente Entscheidung der Finanzverwaltung

Die konkludente Erteilung der verbindlichen Auskunft ist weder in § 89 Abs. 2 AO, noch in der StAusKV oder dem AEAO zu § 89 vorgesehen. Gem. § 42a Abs. 1 VwVfG gilt eine Genehmigung als fingiert, wenn ein entsprechender Antrag ausreichend bestimmt ist und das Fachgesetz die Genehmigungsfiktion anordnet. Eine solche Anordnung sieht die Abgabenordnung nicht vor, sodass auch eine Fiktion der Genehmigung *de lege lata* nicht angenommen werden kann.<sup>253</sup>

---

<sup>245</sup> AEAO 3.5.5 zu § 89; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 59; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 247; *Seer*, in: *T/K*, Losebl. § 89 Rz. 48; *Bruschke*, DStZ 2007, 267, 268; *Misera/Baum*, Ubg 2008, 221, 224; *Tipke*, StuW 1962, 697, 706.

<sup>246</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 247; *Seer*, in: *T/K*, Losebl. § 89 Rz. 48.

<sup>247</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl. § 89 Rz. 47; *Tipke*, StuW 1962, 697, 706.

<sup>248</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 247; *Seer*, in: *T/K*, Losebl. § 89 Rz. 48.

<sup>249</sup> AEAO 3.5.5 zu § 89; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 247.

<sup>250</sup> Dazu kritisch *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 56.

<sup>251</sup> Erfahrungsberichte von *M. Klein*; *Krischer* und *Werder*.

<sup>252</sup> Erfahrungsberichte von *M. Klein*; *Krischer* und *Werder*.

<sup>253</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 247.

## II. Die Entscheidung der Finanzverwaltung über die Erteilung eines Rescrit

In Frankreich hängt es von der Art des *Rescrit* ab, auf welche Weise er erteilt werden kann.

### 1. Die ausdrückliche Entscheidung der Finanzverwaltung

Nur in zwei Fällen hängt die Gewährung des *Rescrit* von einer ausdrücklichen Entscheidung der Finanzverwaltung ab. Wurde von dem Antragsteller ein *Rescrit général* gemäß Art. L80 B 1 LPF beantragt, so erfolgt eine positive Bescheidung ausschließlich durch eine ausdrückliche Erklärung. Gleiches gilt für den *Rescrit valeur* gem. Art. L18 LPF.<sup>254</sup> Wurde hingegen ein Antrag auf einen der anderen Formen des *Rescrit* gestellt, so ist eine negative Auskunft ausdrücklich zu erteilen. Die Entscheidung über die Erteilung des *Rescrit* steht dabei nicht im Ermessen der Finanzverwaltung. Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen vor, ergeht stets ein *Rescrit*. Um seine Wirkung zu entfalten, muss es sich dabei um eine förmliche Antwort der Finanzverwaltung handeln. Der *Rescrit* muss dementsprechend schriftlich ergehen und von dem zuständigen Finanzbeamten unterschrieben werden.<sup>255</sup> Eine Auskunft per Mail bindet die Finanzverwaltung grundsätzlich nicht.<sup>256</sup> Gegenteiliges gilt nur, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Finanzverwaltung förmlich zu seinem Antrag Stellung bezogen hat, der *Rescrit* vollständig ist, das heißt insbesondere den Namen, die Funktion und die Kontaktdaten des zuständigen Finanzbeamten enthält den Sachverhalt beschreibt sowie eine explizite, präzise und zweifelsfreie Stellungnahme umfasst.<sup>257</sup> Darüber hinaus darf die Existenz und der Inhalt des *Rescrit* von der Finanzverwaltung nicht in Zweifel gezogen werden.<sup>258</sup>

Diese ausdrückliche Entscheidung durch die Finanzverwaltung ist zu begründen, wenn es sich um eine negative Entscheidung handelt in Bezug auf einen *Rescrit d'impôt recherche*, einen *Rescrit jeunes entreprises innovantes* oder einen *Rescrit organisme d'intérêt général* handelt.<sup>259</sup> Darüber hinaus begründet die Finanzverwaltung mangels entsprechender gesetzlicher Anordnung ihre Entscheidung nicht.<sup>260</sup> Eine Rechtsmittelbelehrung erfolgt in keinem Fall.

Die Entscheidung über den *Rescrit général* muss gem. Art. L80 B 1 LPF innerhalb von drei Monaten ergehen. Dieselbe Frist ist vorgesehen für den *Rescrit crédit d'impôt recherche*, *Rescrit jeunes entreprises*, *Rescrit amortissement exceptionnel*, *Rescrit entreprise nouvelle*, *Rescrit zones franches urbaines* und den *Rescrit régime d'imposition*. Art. L18 LPF gewährt der Finanzverwaltung hingegen einen längeren Bearbeitungszeitraum und sieht für den *Rescrit valeur* eine Entscheidungsfrist von sechs Monaten vor. Diese Frist ist auch für den *Rescrit anti abus droit* Art. L64 B LPF einschlägig. Fällt die Finanzverwaltung innerhalb der jeweiligen Frist keine Entscheidung, so gilt der Antrag als konkludent beschieden.

### 2. Die konkludente Entscheidung der Finanzverwaltung

Die konkludente Entscheidung über die Erteilung eines *Rescrit* – sei sie positiv oder negativ - dient der Beschleunigung des Verfahrens. Wiederum ist zwischen den Anträgen zu unterscheiden, die konkludent positiv und die konkludent negativ beschieden werden können.

---

<sup>254</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 911 ; *Bachelier*, RFFP 130 (2015), 57, 82.

<sup>255</sup> *Navis*, Série CF, Art. L80 B LPF Rz. 23890 ff.

<sup>256</sup> *Navis*, Série CF, Art. L80 B LPF Rz. 23950.

<sup>257</sup> BOI-SJ-RES-10-10-20 Rz. 300.

<sup>258</sup> BOI-SJ-RES-10-10-20 Rz. 310.

<sup>259</sup> Dies ergibt sich aus Art. L80 B 3 LPF, Art. L80 B 4 LPF und BOI-SJ-RES-10-20-20-70 n 180.

<sup>260</sup> Erfahrungsbericht *Robert*.

Neben der Möglichkeit, einen Antrag auf einen *Rescrit général* gem. Art. L80 B 1 LPF bzw. einen *Rescrit valeur* gem. Art. L18 LPF explizit abzulehnen,<sup>261</sup> ist er auch dann abgelehnt, wenn die Finanzverwaltung während einer Frist von drei Monaten nicht auf den Antrag reagiert. So schafft der Gesetzgeber schnell Rechtssicherheit, da der Antragsteller spätestens mit Ablauf der Dreimonatsfrist Gewissheit über die steuerliche Beurteilung des in Rede stehenden Sachverhalts hat. Er hat sich dazu entschieden, dass der Antrag konkludent abgelehnt ist, wenn kein expliziter, positiver Bescheid ergeht, da nur dann eine Prüfung des beschriebenen Sachverhalts und der damit verbundenen Rechtsfrage sichergestellt ist. Würde der Antrag durch Fristablauf positiv beschieden werden, ohne dass die Finanzverwaltung ausreichend Zeit zur Prüfung des Rechtsproblems gehabt hätte, bestünde die Gefahr der Erteilung falscher Auskünfte, an die die Finanzverwaltung für die Zukunft gebunden wäre. Die Realisierung dieser Gefahr hätte erhebliche Auswirkung auf die Anwendung des Steuerrechts,<sup>262</sup> da der Anwendungsbereich des *Rescrit général* sehr weit und dementsprechend die Zahl der *Rescrit général* im Verhältnis zu den anderen *Rescrit* hoch ist.<sup>263</sup> Die konkludente Ablehnung der Erteilung des *Rescrit* führt auch zu einer Entlastung der zuständigen Finanzbehörde, da in diesem Fall kein schriftlicher *Rescrit* zu erstellen ist.

Trotz dieser Gefahr hat sich der französische Gesetzgeber dazu entschieden, von dieser Regelung für die anderen *Rescrit* abzuweichen und die konkludente Erteilung des *Rescrit* bei Ablauf einer Dreimonatsfrist vorzusehen. Hierdurch entsteht ein erheblicher Druck auf die Finanzverwaltung, den Antrag innerhalb dieser Frist zu bescheiden.

Die *Rescrit*, für die die positive Bescheidung bei Fristablauf vorgesehen ist, haben jeweils einen sehr beschränkten und klar definierten Anwendungsbereich. Dementsprechend ist die Gefahr der Erteilung von *Rescrit* bezüglich ungeprüfter Sachverhalte und Rechtsfragen auf Teilbereiche beschränkt und damit erheblich geringer. Im Gegenzug ist es dort möglich, schnell und unbürokratisch Rechtssicherheit zu erlangen. Dieses Verfahren ist gem. Art. L80 B 2b LPF für den *Rescrit amortissement exceptionnel*, den *Rescrit entreprise nouvelle* und den *Rescrit zones franches urbaines* sowie gem. Art. L80 B 3 LPF für den *Rescrit crédit d'impôt recherche*, gem. Art. L80 B 4 LPF für den *Rescrit jeunes entreprises innovantes*, gem. Art. L80 B 6 LPF für den *Rescrit établissement stable* und gem. Art. L80 B 8 LPF für den *Rescrit régime d'imposition* vorgesehen, sodass hier der Antrag bei Fristablauf als positiv beschieden gilt. Für den *Rescrit organisme d'intérêt général* nach Art. L80 C LPF und für den *Rescrit anti abus droit* nach Art. L64 B LPF gilt eine Sechsmonatsfrist.

Die hier besprochenen Fristen beginnen am Tag des Zugangs des Antrags und enden mit Ablauf des Tages des letzten Monats, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, an dem der Antrag der Finanzverwaltung zugegangen ist. Existiert ein solcher Tag am Monatsende nicht, so endet die Frist am letzten Tag des Monats. Fällt der Tag auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, läuft die Frist am nächsten Werktag ab.<sup>264</sup> Wurde der Antrag bei einer unzuständigen Behörde gestellt, beginnt die Frist erst mit Übermittlung des Antrags an die zuständige Behörde. Auch wird die Frist erst in Gang gesetzt, wenn der Antragsteller einen fehlerhaften Antrag auf Hinweis der Finanzbehörde korrigiert hat.<sup>265</sup>

---

<sup>261</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1018.

<sup>262</sup> Sénat, Debatte v. 1.7.2008; *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1018.

<sup>263</sup> Rapport sur l'activité en matière de rescrit – année 2016, Direction des finances publiques, S. 5 ; Rapport sur l'activité en matière de rescrit – année 2015, Direction des finances publiques, S. 4 ; Rapport sur l'activité en matière de rescrit – année 2014, Direction des finances publiques, S. 4 ; jeweils abrufbar unter <https://www.impots.gouv.fr/portail/rapports-sur-lactivite-en-matiere-de-rescrit>, zuletzt abgerufen am 10.11.2017.

<sup>264</sup> Siehe dazu bspw. die Verwaltungsanweisung BOI-SJ-RES-10-20-20-50, n° 140 ff.

<sup>265</sup> Hierzu die Vorgaben in Art. R 80 B 3 LPF ff.



### III. Vergleich

Zunächst ist festzustellen, dass die Auskunft in beiden Rechtsordnungen schriftlich zu erteilen ist, allerdings sieht das deutsche, anders als das französische Recht, alternativ die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung der verbindlichen Auskunft vor. Dies ist in Frankreich nur möglich, wenn der Steuerpflichtige die ansonsten ordnungsgemäße Erteilung des *Rescrit* nachweist. Eine Begründung der negativen Entscheidung ist in Deutschland stets notwendig, während die Finanzverwaltung hierzu nur im Rahmen des Verfahrens zur Erteilung eines *Rescrit d'impôt recherche*, *Rescrit jeunes entreprises* und eines *Rescrit organisme d'intérêt général* verpflichtet ist.

Darüber hinaus zeigen sich zwischen der verbindlichen Auskunft und dem *Rescrit* erhebliche Unterschiede. Eine Rechtsmittelbelehrung ist in Frankreich im Gegensatz zu Deutschland nicht zwingend erforderlich. Anders als das französische Recht, sieht das deutsche Recht zudem eine großzügig bemessene Frist von sechs Monaten für die Bearbeitung des Antrags vor. Dies führt wie oben dargelegt zu sehr langen Verfahren. Während dies bei langfristig angelegten Strukturierungsprojekten nicht stört, führt dies bei kurzfristig umzusetzenden Maßnahmen oftmals zum Verzicht auf die Beantragung einer verbindlichen Auskunft.

In Anbetracht dessen hat sich der französische Gesetzgeber dazu entschieden, eine nur dreimonatige Frist zur Erteilung der *Rescrit* vorzusehen. Hierbei handelt es sich um einen sinnvollen Zeitrahmen. Er lässt der Finanzverwaltung einerseits ausreichend Zeit zur gründlichen Prüfung des Antrags, andererseits verschafft er dem Antragsteller zeitnah Gewissheit über die steuerliche Behandlung des geplanten Sachverhalts. Nach einer Studie des *Conseil d'Etat* handelt es sich bei der Dauer des Verfahrens um eines der zentralen Kriterien für die Attraktivität des *Rescrit*. Dementsprechend ist die Fristlänge von entscheidender Bedeutung für die Inanspruchnahme durch die Steuerpflichtigen.<sup>266</sup>

Der Fristablauf ist im französischen Recht im Gegensatz zum deutschen Recht mit einer Rechtsfolge verknüpft. In den Fällen, in denen der *Rescrit* laut Gesetz ausdrücklich erteilt werden muss, gilt der Fristablauf ohne Reaktion der Finanzverwaltung als Ablehnung des Antrags. Für diverse Sonderformen des *Rescrit* wurde die gegenteilige Regelung getroffen. Dadurch entsteht Druck auf die Finanzverwaltung, den Antrag innerhalb der Dreimonatsfrist zu bescheiden. Ist dies nicht möglich, so erhält der Steuerpflichtige immerhin mit Ablauf dieser Frist Rechts- und Planungssicherheit. Gleichzeitig kommt es zu einer Entlastung der Finanzbehörden, da die Erstellung und Zustellung des schriftlichen *Rescrits* entfällt.

Anders als das deutsche Recht sieht das französische Recht nicht grundsätzlich vor, dass negative Bescheide begründet und dem Bescheid Rechtsbehelfsbelehrungen beigefügt sind. Dies mag zwar der Vereinfachung des Verwaltungshandelns und der Steigerung ihrer Effizienz dienen. Mit Blick auf die rechtsstaatlich verbürgte Pflicht zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes erscheint dies jedoch nicht als erstrebenswerte Änderung des deutschen Rechts.

Schließlich ist von großer Relevanz, dass AEAO 3.5.4 zu § 89 das Ermessen hinsichtlich der Erteilung von verbindlichen Auskünften erheblich einschränkt. Insoweit wird in Deutschland und Frankreich ein sehr unterschiedlicher Ansatz verfolgt.

In Frankreich hat der Gesetzgeber den *Rescrit abus de droit* normiert, der dem Steuerpflichtigen Gewissheit darüber gibt, dass sein Vorhaben nicht als rechtsmissbräuchlich qualifiziert und er entsprechend seiner Steuererklärung besteuert wird.<sup>267</sup> Der französische Gesetzgeber erachtet es als unproblematisch, dass die Finanzverwaltung auf diesem Wege auch Steuergestaltungen validiert, die der Ausnutzung be-

---

<sup>266</sup> Conseil d'Etat, Le Rescrit: sécuriser les initiatives et les projets, 2013, S. 40 f.

<sup>267</sup> Kapitel 2 B. I. 2. b) jj).

wusst gewährter oder geduldeter Steuervorteile dienen. Wird diese Grenze überschritten und ist die Gestaltung als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren, so ergeht ein negativer *Rescrit abus de droit*. Sollte die Gestaltung trotz dessen weiterverfolgt werden, erfolgt auf Grundlage des Art. L64 LPF eine Besteuerung auf eine Weise, wie sie ohne die missbräuchliche Gestaltung erfolgt wäre. Die Erfahrung der Finanzverwaltung zeigt, dass Antragsteller, die einen negativen *Rescrit abus de droit* erhalten haben, von ihrem Vorhaben absehen und eine Korrektur der Besteuerung und ein etwaiges, langatmiges und kostenintensives Gerichtsverfahren nicht notwendig ist.

Die deutsche Finanzverwaltung sieht in AEAO 3.5.4 Satz 1 zu § 89 hingegen vor, dass verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden sollen, wenn die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht. Dementsprechend verwehrt die Finanzverwaltung dem Antragsteller, anders als in Frankreich, in vielen Fällen die verbindliche Auskunft, weil ihr die in Rede stehende Gestaltung aufgrund der fiskalischen Folgen nicht erwünscht ist. Dies ist besonders problematisch, sofern der Steuerpflichtige unsicher ist, ob es sich bei einem geplanten Sachverhalt um die Ausnutzung legaler Vorteile oder bereits um missbräuchliches Verhalten im Sinne des § 42 AO handelt.

Damit überlässt sie den Steuerpflichtigen der rechtlichen Unsicherheit und behindert dadurch seine unternehmerischen Aktivitäten. Neben Sachverhalten, die durch verbindliche Auskünfte abgesichert werden können und Sachverhalten, die im Rahmen des Besteuerungsverfahrens nach § 42 AO korrigiert werden, schafft sie eine Grauzone für Sachverhalte, die mangels verbindlicher Auskunft unter Inkaufnahme erheblicher rechtlicher Unsicherheiten umgesetzt werden müssen. Darüber hinaus verzichtet die deutsche Finanzverwaltung auf die Präventionswirkung, die in Frankreich von den *Rescrit anti abus de droit* ausgeht. Erteilt die Finanzverwaltung einen negativen *Rescrit anti abus de droit*, wählt der Antragsteller im Regelfall eine andere Gestaltung, um der drohenden Korrektur des Sachverhalts für steuerliche Zwecke gem. Art. L64 LPF und einer möglichen gerichtlichen Auseinandersetzung zu entgehen. Ein vergleichbarer Effekt wäre von verbindlichen Auskünften zu erwarten, die entgegen der Vorgabe in AEAO Satz 1 zu § 89 erteilt würden, wenn Gegenstand eines vorgelegten Sachverhalts die Erzielung von Steuervorteilen ist. Der französische Gesetzgeber erachtet es zu Recht als unproblematisch, dass die Finanzverwaltung auf diesem Wege auch Steuergestaltungen validiert, die der Ausnutzung bewusst gewährter oder geduldeter, das heißt legaler Steuervorteile dienen.

Mithin ist festzuhalten, dass der französische Ansatz, Anfragen bezüglich der Grenzen des rechtmäßigen Verhaltens aus steuerrechtlicher Sicht zuzulassen und zu fördern, dem deutschen Ansatz vorzuziehen ist, der die Ermessensentscheidung insofern einschränkt, als dass verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden sollen, wenn Gegenstand eines vorgelegten Sachverhalts die Erzielung von Steuervorteilen ist.

Auch eine AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 entsprechende Regel kennt das französische Recht nicht. Langanhaltende Rechtsunsicherheit, weil ein Gesetzgebungsprozess, die Ausarbeitung einer Verwaltungsanweisung oder die höchstrichterliche Entscheidungsfindung erhebliche Zeit in Anspruch nimmt, die zur Behinderung der Umsetzung des vorgelegten Sachverhalts führt, wird dadurch in Frankreich vermieden. Auch steigert die französische Finanzverwaltung die Attraktivität des *Rescrit* und verfolgt damit einen modernen Verwaltungsansatz, der von Kooperation und Fairness geprägt ist. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist das französische dem deutschen Recht überlegen.

## D. Die Rechtsfolgen

An die Bearbeitung des Antrags und die Erteilung der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit* sind verschiedene Rechtsfolgen geknüpft. Im Folgenden soll die Gebührenpflicht und die Bindung der Finanzverwaltung an die erteilte verbindliche Auskunft bzw. den *Rescrit* für die Zukunft beleuchtet werden. Diese beiden Aspekte wurden an der deutschen Regelung stark kritisiert,<sup>268</sup> sodass ein Vergleich mit dem französischen Recht die Diskussion befruchten soll.

### I. Die Gebührenpflicht

Die Bearbeitung eines Antrags auf verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO ist, anders als der *Rescrit* nach französischem Recht, gebührenpflichtig. Die Gebührenpflicht war in der Vergangenheit Gegenstand heftiger Diskussionen.<sup>269</sup> Der Bundesfinanzhof hält die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen einer Gebührenpflicht für erfüllt<sup>270</sup> und legte die Frage dem Bundesverfassungsgericht dementsprechend nicht vor. Die Gebühr sei die Gegenleistung für die Bearbeitung des Antrags auf eine verbindliche Auskunft, die einerseits den Verwaltungsaufwand der Finanzbehörde und andererseits den Sondervorteil des Antragstellers in Form seiner gesteigerten Planungs- und Rechtssicherheit ausgleichen soll.<sup>271</sup> Mit Blick auf die abgeschlossene Diskussion und die Entscheidung des Bundesgerichtshofs ist es dementsprechend an dieser Stelle nicht opportun, erneut die Recht- bzw. Verfassungsmäßigkeit der Gebührenpflicht zu diskutieren. Vielmehr ist zu reflektieren, welche Vorteile die Gebührenfreiheit der Erteilung der verbindlichen Auskunft nach französischem Vorbild bietet.

#### 1. Die Gebührenpflicht für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 3 AO

Die Pflicht zur Zahlung einer Gebühr für die Bearbeitung eines Antrags auf eine verbindliche Auskunft ergibt sich aus § 89 Abs. 3 AO.

##### a) Der Gebührenschuldner

Schuldner der Gebühr ist der Antragsteller. Ist der Antragsteller nicht der Begünstigte der verbindlichen Auskunft, so ändert dies nichts an der Schuldnererschaft des Antragstellers.<sup>272</sup> Stellen mehrere Antragsteller einen eigenen Antrag zum gleichen Sachverhalt, so handelt es sich um mehrere Anträge, die nicht zu einem einheitlichen Auskunftsverfahren zusammengefasst werden können, sodass die Gebühr mehrmals anfällt.<sup>273</sup> Dies führt insbesondere bei Umwandlungsfällen zu einem gesteigerten Gebührenaufkommen, wenn sowohl der übernehmende als auch der übertragende Rechtsträger bei dem

---

<sup>268</sup> Zur Kritik an der Gebührenpflicht, siehe *Roser*, in: *Gosch, Losebl.*, § 89 Rz. 77 f.; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408; *Hans*, DStZ 2007, 421; *Simon*, DStR 2007, 557; *Stark*, DB 2007, 2333; *Borggreve*, AO-StB 2008, 108; *Keß/Zillmer*, DStR 2008, 1466; *Spilker*, StuW 2013, 19; *Oppel/Eiling*, SteuerStud 2016, 88.

<sup>269</sup> Verschiedene Kritikpunkte vorbringend *Roser*, in: *Gosch, Losebl.*, § 89 Rz. 79; *Borggreve*, AO-StB 2008, 108; *Hans*, DStZ 2007, 421; *Keß/Zillmer*, DStR 2008, 1466; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408; *Simon*, DStR 2007, 557; *Stark*, DB 2007, 2333; *Werder/Dannecker*, BB 2011, 1477; *Oppel/Eiling*, SteuerStud 2016, 88.

<sup>270</sup> BFH, Beschluss v. 30.3.2011 – I B 136/10, BFHE 232, 395; Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BFHE 232, 406; Urteil v. 22.4.2015 – IV R 13/12, BFHE 250, 296; Urteil v. 9.3.2016 – I R 66/14, BFHE 253, 199.

<sup>271</sup> BFH v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536, 537 ff., BFHE 232, 406; v. 30.3.2011 – I B 136/10, BFH/NV 2011, 1042, 1043; v. 22.4.2015 – IV R 13/12, BStBl. II 2015, 989, 991, BFHE 250, 296; v. 9.3.2016 – I R 66/14, BFH/NV 2016, 1194.

<sup>272</sup> *Roser*, in: *Gosch, Losebl.*, § 89 Rz. 82; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 347.

<sup>273</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 348a f.

für ihn zuständigen Finanzamt einen Antrag auf verbindliche Auskunft stellt.<sup>274</sup> Ein gem. § 89 Abs. 7 AO möglicher Verzicht auf einen Teil der Gebühren steht im Ermessen der Finanzverwaltung.<sup>275</sup>

Für den Fall, dass mehrere Personen einen Antrag gemeinsam stellen und ihnen gegenüber eine verbindliche Auskunft einheitlich erteilt wird, sieht § 89 Abs. 3 Satz 2 AO vor, dass nur eine Gebühr festgesetzt wird. Die Antragsteller haften für die Zahlung der Gebühr als Gesamtschuldner im Sinne des § 44 AO. Hiermit begegnet der Gesetzgeber der oben beschriebenen Gebührenkumulation, die andernfalls bei Mehrfachanträgen zum selben Sachverhalt auftreten kann. Eine verbindliche Auskunft wird laut der Gesetzesbegründung gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, wenn sich die Finanzverwaltung gegenüber allen beteiligten Antragstellern gleichermaßen bindet oder nicht bindet.<sup>276</sup> Im Hinblick auf Umwandlungsfälle unterstreicht die Finanzverwaltung in AEAO 4.1.3 Satz 5 zu § 89 hingegen, dass die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger selbstständig zu beurteilen sind und sie sich dementsprechend gegenüber den unterschiedlichen Antragstellern nicht gleichermaßen bindet. Aufgrund dessen kommt eine einheitliche Beurteilung in diesen Sachverhaltskonstellationen nicht in Betracht, sodass es unter der aktuellen Rechtslage bei der oben beschriebenen Gebührenkumulation bleibt.<sup>277</sup>

#### b) Der Entstehungszeitpunkt und die Fälligkeit der Gebühren

Die Gebührenpflicht wird gem. § 89 Abs. 3 Satz 1 AO durch die Bearbeitung des Auskunftsantrags ausgelöst. Ein zu bearbeitender Antrag auf eine verbindliche Auskunft umfasst gem. AEAO 4.1.3 zu § 89 die rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts, der sich auf einen Steuerpflichtigen bezieht, unabhängig von der Zahl der betroffenen Steuerarten.<sup>278</sup> Unbeachtlich ist es, ob die Finanzverwaltung diesen Antrag für formell zu- bzw. unzulässig erachtet oder ob sie ihn positiv bzw. negativ bescheidet.<sup>279</sup> Anträge, die zwar eingegangen aber noch nicht bearbeitet wurden, haben noch keine Gebührenpflicht ausgelöst. Dementsprechend können sie bis zum Beginn der Bearbeitung durch den Antragsteller gebührenfrei zurückgenommen werden. Erkennt die Finanzbehörde, dass der Antrag formal unzulässig ist, so ist sie gehalten, den Antragsteller auf diesen Mangel hinzuweisen und ihm die Möglichkeit aufzuzeigen, den Antrag zu ergänzen oder gebührenfrei zurückzunehmen, AEAO 4.5.1 zu § 89.

---

<sup>274</sup> *Eilers/Nosthoff-Horstmann*, FR 2017, 170, 171; siehe dazu auch Kapitel 2 B. II. 3. a).

<sup>275</sup> Siehe dazu unter Kapitel 2. D. I. 1. d).

<sup>276</sup> BT-Drs. 18/8434, 109.

<sup>277</sup> *Seer* appelliert an die Finanzverwaltung von der Ermächtigung in § 89 Abs. 2 Satz 6 AO Gebrauch zu machen und mittels einer Zuständigkeitskonzentration in Umwandlungsfällen gegenüber allen beteiligten Antragstellern die einheitliche Erteilung verbindlicher Auskünfte zu ermöglichen, *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 67; *Eilers/Nosthoff-Horstmann*, FR 2017, 170 f.

<sup>278</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 348; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 87.

<sup>279</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 70; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 85; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 340.

Die Gebühr wird von der für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständigen Behörde per schriftlichem Gebührenbescheid festgesetzt.<sup>280</sup> Dieser ist gem. § 121 Abs. 1 AO stets zu begründen; im Fall der Abweichung von den Angaben des Antragstellers auf substantiierte Art und Weise.<sup>281</sup> Einen Monat nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts ist die Gebühr fällig, § 89 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 220 Abs. 1 AO.<sup>282</sup> Besteht die Gefahr, dass die Gebühr nicht entrichtet wird, so kann die Finanzbehörde gem. § 89 Abs. 3 Satz 3 AO die Bearbeitung des Antrags zurückstellen, bis die Gebührenschuld getilgt wurde. Hierauf ist im Gebührenbescheid hinzuweisen.<sup>283</sup>

### c) Die Berechnung und die Höhe der Gebühren

Die Berechnung der Gebühren kann auf zweierlei Weise erfolgen. Entweder richtet sie sich nach dem Gegenstandswert oder nach dem für die Finanzbehörde anfallenden Zeitaufwand, wenn der Gegenstandswert von dem Antragsteller nicht beziffert wurde und nicht durch Schätzung bestimmbar ist.

Der Gegenstandswert ist in § 89 Abs. 4 Satz 1 AO legal definiert und beschreibt den Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat. Zur Bestimmung dieses Wertes ist der Steuerbetrag, der bei Besteuerung entsprechend der vom Antragsteller vertretenen Auffassung entstehen würde, dem Steuerbetrag gegenüberzustellen, der entstehen würde, wenn die Finanzbehörde die Besteuerung auf Grundlage einer gegenteiligen Rechtsauffassung durchführen würde. Bei Dauersachverhalten ist eine durchschnittliche steuerliche Auswirkung für den Zeitraum eines Jahres heranzuziehen. Die Höhe des Gegenstandswerts hat der Antragsteller bereits im Antrag mittels schlüssiger und nachvollziehbarer Angaben darzulegen. Auf Hinweis der Finanzbehörde ist es dem Antragsteller gestattet, ergänzende Angaben zu machen. Reichen diese nicht aus, um den Gegenstandswert zu plausibilisieren, so hat die Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen. Der so bestimmte Gegenstandswert ist gem. § 89 Abs. 5 Satz 1 AO mit einem Gebührensatz von 1,0 zu multiplizieren. Die Gebühr bestimmt sich durch entsprechende Anwendung des § 34 GKG. Gem. § 89 Abs. 5 Satz 2 AO i.V.m. § 39 Abs. 2 AO ist der zur Berechnung heranzuziehende Gegenstandswert auf 30 Mio. € gedeckelt, sodass die Gebühr höchstens 109.736 € betragen kann. Spiegelbildlich sieht § 89 Abs. 5 Satz 3 AO eine Bagatellgrenze in Form eines Mindestgegenstandswerts in Höhe von 10.000 €, die überschritten werden muss, um eine Gebührenpflicht auszulösen. Der Umsatzsteuer unterliegt die Gebühr nicht.<sup>284</sup>

Subsidiär sieht § 89 Abs. 6 AO vor, dass eine Zeitgebühr zu berechnen ist, wenn der Gegenstandswert weder bestimmbar noch durch Schätzung ermittelt werden kann. Die Gebühr liegt bei 50 € pro angefangene halbe Stunde. Die zu berücksichtigende Zeit ist diejenige, die die Finanzbehörde zur Ermittlung des Sachverhalts und dessen rechtlicher Würdigung benötigt.<sup>285</sup> Hierunter fällt auch die Bearbeitungszeit übergeordneter Behörden, sofern es sich hierbei um eine gemeinsame Bearbeitung des Antrags handelt.<sup>286</sup> Zeit, die die Ermittlung der zuständigen Behörde und die Abstimmung der Finanzbehörden in Anspruch nimmt, wird nicht berücksichtigt.<sup>287</sup> Der Zeitaufwand ist zu

---

<sup>280</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 247; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 71; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 99; AEAO 4.4.1 zu § 89.

<sup>281</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 71; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 99; *Simon*, DStR 2007, 557, 595; *Jörissen*, AO-StB 2007, 183, 184.

<sup>282</sup> *Rätke*, in: *Klein*, § 89 Rz. 55.

<sup>283</sup> AEAO 4.2.2 zu § 89.

<sup>284</sup> FG München, Urteil v. 17.3.2010 – 3 K 3055/07, EFG 2010, 1452, 1454 f.

<sup>285</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 378.

<sup>286</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 94.

<sup>287</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 76; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 379; *Lichtinghagen/Verpoorten*, StuB 2007, 381, 382; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 1361, 1362.

dokumentieren, AEAO 4.3.2 zu § 89. Auch im Anwendungsbereich der Zeitgebühr ist eine Bagatellgrenze vorgesehen. Demnach ist eine Gebühr erst zu berechnen, wenn die Bearbeitung länger als zwei Stunden dauert.

#### d) Die Möglichkeit der Herabsetzung der Gebühren

§ 89 Abs. 7 AO sieht die Möglichkeit des Verzichts bzw. der Ermäßigung der Gebühr aus Billigkeitsgründen vor. Dies kommt in Betracht, wenn die vollständige Erhebung nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre.<sup>288</sup>

Die Finanzverwaltung hält eine Ermäßigung gem. AEAO 4.5.2 zu § 89 für notwendig, wenn der Antrag zurückgenommen wird. In der Literatur gibt es Stimmen, die dafür plädieren, die Gebühr zu ermäßigen, wenn die Finanzverwaltung eine Negativ- oder Nichtauskunft erteilt,<sup>289</sup> Gegenstand des Auskunftsantrags die Umsatzsteuer ist,<sup>290</sup> verschiedene Antragsteller zu einem gleichen Sachverhalt mehrere Anträge stellen, die nicht zu einem einheitlichen Auskunftsverfahren zusammengefasst werden können<sup>291</sup> oder die Festsetzung der Gebühr existenzbedrohende Wirkung für den Antragsteller hätte.<sup>292</sup>

#### e) Die Abziehbarkeit der Gebühren

Die Gebühren für die verbindliche Auskunft sind weder bei den einzelnen Einkunftsarten, noch von dem Gesamtbetrag abziehbar, sofern es sich dabei um Nebenleistungen zu Steuern handelt, die gem. §§ 12 Nr. 3; 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG bzw. § 10 Nr. 2 KStG; weder bei den einzelnen Einkunftsarten, noch vom Gesamtbetrag abgezogen werden können.<sup>293</sup>

### 2. Die Gebührenfreiheit des *Rescrit*

Die Erteilung eines *Rescrit* ist gebührenfrei. Dementsprechend kommt der Staat für den gesteigerten Verwaltungsaufwand auf.

### 3. Vergleich

Wie eingangs bereits erwähnt, ist die Erteilung der verbindlichen Auskunft, im Gegensatz zur Erteilung des *Rescrit*, gebührenpflichtig. Neben dem Kosten- und Vorteilsausgleich dient die Gebühr laut den Ausführungen des Bundesrats auch dem Schutz der Finanzbehörden vor einer Überlastung, die aufgrund der Vielzahl der zu erwartenden Anträge hinsichtlich des komplizierten Steuerrechts zu befürchten sei.<sup>294</sup> Die Gebühr soll dem Instrument im Ergebnis ihre Attraktivität nehmen, um die Zahl der Anträge gering zu halten. Damit führt der Gesetzgeber das Instrument der verbindlichen Auskunft *ad absurdum* und verfolgt einen anderen Ansatz als der französische Gesetzgeber. Der deutsche Gesetzgeber bietet den Steuerpflichtigen zwar grundsätzlich die Möglichkeit, mittels einer verbindlichen Auskunft frühzeitig Rechts- und Planungssicherheit zu erhalten, jedoch möchte er den Kreis der Begünstigten geringhalten. Anstatt die Finanzverwaltung mit mehr Personal auszustatten oder zeitökonomische Verfahren

---

<sup>288</sup> BT-Drs. 17/5125, 50.

<sup>289</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 70; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 391 f.

<sup>290</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 79.

<sup>291</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 348a f., 391 d.

<sup>292</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 391 a.

<sup>293</sup> BMF-Schreiben v. 27.6.2008 – IV A 3 – S 0224/08/10005, DStR 2008, 1883; hierzu kritisch *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 408 ff.; Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 77; *Birk*, FS Pöllath, 161, 175 f.; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408, 412; *Birk*, NJW 2007, 1325, 1327; *Bruschke*, DStZ 2007, 267, 273.

<sup>294</sup> BR-Drs. 622/1/06, 32.

einzuführen, die den Mehraufwand verringern könnten, wird sich darum bemüht, die Zahl der Antragsteller künstlich zu begrenzen. Dadurch wird die verbindliche Auskunft entwertet.

Der französische Gesetzgeber verfolgt eine entgegengesetzte Strategie und wertet den *Rescrit* durch seine Gebührenfreiheit auf. Letztere ist einer der Faktoren, die dazu beitragen, dass der *Rescrit* an Beliebtheit und Ansehen gewinnt.<sup>295</sup> Auf diesem Wege wird frühzeitig Rechts- und Planungssicherheit gewährt, ein Dialog zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen etabliert und Vertrauen in die Finanzverwaltung bzw. den Steuerpflichtigen geschaffen. Mittelbar wirkt sich dies dahingehend aus, dass weniger gerichtliche Streitverfahren zu verzeichnen sind, als in der Vergangenheit.<sup>296</sup> Diese Entscheidung des Gesetzgebers erfordert aber zum einen die effiziente Ausgestaltung des Verfahrens und zum anderen eine Erhöhung der personellen Kapazitäten der Finanzverwaltung.

## II. Die Bindung der Finanzverwaltung

Neben der Pflicht zur Zahlung einer Gebühr folgt aus der Erteilung der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit* die Bindung der Finanzverwaltung an ihre Aussage. Im Folgenden werden die Voraussetzung der Bindung und deren Umfang in materieller, persönlicher und zeitlicher Hinsicht beschrieben und verglichen.

### 1. Die Bindung der Finanzverwaltung an die verbindliche Auskunft gem. § 2 Abs. 1 StAuskV

Der Umfang der Bindung der Finanzverwaltung an die verbindliche Auskunft ist in § 2 Abs. 1 StAuskV geregelt.

#### a) Die materielle Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft

Inhalt einer verbindlichen Auskunft ist die konkrete Antwort auf die Rechtsfrage aus dem Antrag und die Zusage, den Antragsteller hinsichtlich eines in der Zukunft liegenden Sachverhalts auf eine bestimmte Art und Weise rechtlich zu behandeln.<sup>297</sup> Erteilt das ersuchte Finanzamt oder das BZSt eine mit der Gesetzeslage übereinstimmende, das heißt eine rechtmäßige verbindliche Auskunft, so ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt für die Besteuerung in der Zukunft kraft Gesetz an den Inhalt der verbindlichen Auskunft gebunden, § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV. Die in der verbindlichen Auskunft getroffene Zusage gewährt dem Antragsteller einen Erfüllungsanspruch gegen das Finanzamt, der die Behandlung des verwirklichten Sachverhalts im Besteuerungsverfahren entsprechend der Zusage in der verbindlichen Auskunft umfasst.<sup>298</sup> In dieser Hinsicht bietet die verbindliche Auskunft schon vor Verwirklichung des Sachverhalts einen abstrakten Vertrauensschutz.<sup>299</sup> Seinen Wert hat eine solche verbindliche Auskunft darin, dass dem Antragsteller seine Rechtsansicht schon früh bestätigt wird. Grundsätzlich wäre er allerdings ohnehin auf die in der verbindlichen Auskunft geschilderten Art und Weise besteuert worden, da sie im Ergebnis bloß die Gesetzeslage bestätigt.

---

<sup>295</sup> Conseil d'Etat, Le Rescrit: sécuriser les initiatives et les projets, 2013, S. 42.

<sup>296</sup> Conseil d'Etat, Le Rescrit: sécuriser les initiatives et les projets, 2013, S. 41 f.; DGFfP, Rapport sur les conditions de mise en œuvre des procédures de Rescrit fiscal, de promotion du dispositif et de publication des avis des Rescrit, 2010, S. 28.

<sup>297</sup> Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 49.

<sup>298</sup> FG Nürnberg v. 16.6.2015 – 1 K 645/12, Rz. 75; Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 52; Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 110 und S. 130.

<sup>299</sup> Söhn, in: HHSp, Losebl., § 89 Rz. 256; Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 50; Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 714 ff.; Dalichau, Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung, S. 222 ff.; Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 107 ff.

Da es sich bei der verbindlichen Auskunft um einen Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO handelt, ist die Finanzverwaltung nicht gebunden, wenn der Verwaltungsakt gem. § 125 AO nichtig ist. Auch entfaltet gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv eine verbindliche Auskunft keine Bindung, die zum Zeitpunkt der Erteilung zuungunsten des Steuerpflichtigen von der geltenden Rechtslage abweicht, das heißt rechtswidrig ist. Vielmehr muss die Steuer dann zu Gunsten des Steuerpflichtigen rechtmäßig festgesetzt werden. Gegenteiliges gilt hingegen, wenn die verbindliche Auskunft zwar nicht die tatsächliche Rechtslage wiedergibt, das heißt rechtswidrig ist, sich dies jedoch zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. In dieser Situation hat die verbindliche Auskunft einen besonderen Wert für den Antragsteller, da eine Festsetzung der Steuer, die dem Gesetz, nicht jedoch der verbindlichen Auskunft entspricht, nicht in Betracht kommt. Die verbindliche Auskunft ist wirksam und bindend.<sup>300</sup> Der Antragsteller kann darauf vertrauen, dass er entsprechend der verbindlichen Auskunft und entgegen der Rechtslage besteuert wird, da ihm dies verbindlich zugesagt wurde. Rechtsgrund und Maßstab für die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids ist nämlich die das Gesetz punktuell überlagernde verbindliche Auskunft.<sup>301</sup>

#### b) Die personelle Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft

Durch die verbindliche Auskunft bindet sich die Finanzbehörde hinsichtlich der rechtlichen Behandlung eines beschriebenen Sachverhalts. Das für die Besteuerung zuständige Finanzamt ist auch an die verbindliche Auskunft gebunden, die vom BZSt erteilt wird, § 89 Abs. 2 Satz 3 2. Halbsatz. Von entscheidender Bedeutung ist es, wer von dieser Bindung begünstigt wird, da nur diese Person Rechts- und Planungssicherheit erlangt.

##### aa) Die personelle Wirkung der verbindlichen Auskunft ggü. dem Antragsteller

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 wird der Antragsteller<sup>302</sup> von der Zusage begünstigt und kann auf die dort formulierte Antwort auf seine Rechtsfrage vertrauen.<sup>303</sup> Gleiches gilt gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Variante 2 auch für Personen, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die zum Zeitpunkt der Antragstellung zwar noch nicht existierten, aber den Sachverhalt verwirklicht haben, und zu deren Gunsten ein Dritter den Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt hat.<sup>304</sup> Wurde der Sachverhalt von einem Dritten verwirklicht, so kann sich dieser nicht auf die verbindliche Auskunft berufen.<sup>305</sup> Bleibt noch zu klären, ob auch die Personen von der Bindungswirkung profitieren, die an dem in Rede stehenden Sachverhalt auf die eine oder andere Weise beteiligt sind.

---

<sup>300</sup> BFH v. 16.5.2013 – V R 23/12, BFHE 241, 242; BStBl. II 2014, 325; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 265; Rätke, in: *Klein*, § 89 Rz. 30; Schmitz, in: *Schwarze/Pahlke*, § 89 Rz. 64; *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197, 203.

<sup>301</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 52.

<sup>302</sup> Siehe zum Begriff des Antragstellers Kapitel 2 B. II. 1. a).

<sup>303</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 60; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 255.

<sup>304</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 60; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 255; *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197, 200.

<sup>305</sup> Siehe dazu AEAO 3.6.2 zu § 89; Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 271.



*bb) Die personelle Wirkung der verbindlichen Auskunft ggü. der von der verbindlichen Auskunft betroffenen Beteiligten*

Nicht nur der Antragsteller bzw. die in § 1 Abs. 4 StAusKV aufgezählten Personen, sondern auch die anderen an dem Sachverhalt beteiligten Personen haben ein Interesse daran, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt im Rahmen des Besteuerungsverfahrens entsprechend der Zusage in der verbindlichen Auskunft behandelt. Der Begriff des Beteiligten ist nicht im Sinne des § 122 AO zu verstehen.<sup>306</sup> Vielmehr handelt es sich um jene Personen, deren steuerliche Situation ebenfalls von dem beschriebenen Sachverhalt betroffen ist. Im Mittelpunkt stehen diesbezüglich die Parteien eines Organschaftsverhältnisses oder einer Umwandlung, die keinen Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt haben.

Die Finanzverwaltung hat von der Ermächtigung des Gesetzgebers in § 89 Abs. 2 Satz 6 AO Gebrauch gemacht und die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft zu Gunsten Dritter in § 1 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 3 StAusKV in engen Grenzen geregelt. Demnach ist eine verbindliche Auskunft für alle Beteiligten einheitlich bindend, wenn sie gemeinsam einen Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt haben. Hiervon erfasst sind Beteiligte eines Sachverhalts, der mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 StAusKV), der zur Begründung oder Beendigung einer körperschaft-, umsatz- oder gewerbesteuerlichen Organschaft führen kann (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StAusKV), der von einer Organgesellschaft verwirklicht werden soll und über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG oder den dem Organträger zuzurechnenden Gewerbeertrag Auswirkungen auf die Besteuerungsgrundlage des Organträgers haben kann (§ 1 Abs. 2 Nr. 3) oder der zur Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 i.V.m. § 1 Abs. 4 Nr. 2 GrEStG führen kann (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 StAusKV). Nicht erfasst sind hiervon jedoch Sachverhalte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, jedoch nur eine der beteiligten Personen einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft stellt. Zentrale Voraussetzung ist es laut dem Ordnungsgeber, einen Antrag gestellt zu haben, um Planungs- und Rechtssicherheit zu erhalten. Dementsprechend wirkt die verbindliche Auskunft nur zu Gunsten des Antragstellers bzw. der Antragsteller, nicht jedoch zu Gunsten der anderen Beteiligten. Dies ist insbesondere in Organschaftskonstellationen virulent, die nicht unter § 1 Abs. 2 StAusKV fallen sowie für Parteien eines Umwandlungsvorgangs, der für Beide steuerliche Auswirkungen hat.

*c) Die Bindungswirkung der Garantie in zeitlicher Hinsicht*

Die Dauer der Bindungswirkung verbindlicher Auskünfte variiert. Grundsätzlich entfaltet eine verbindliche Auskunft hinsichtlich eines einmal verwirklichten Sachverhalts ihre Wirkung für den Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum, für den die verbindliche Auskunft erteilt worden ist.<sup>307</sup> AEAO 3.5.3 zu § 89 sieht hingegen für verbindliche Auskünfte in Bezug auf Dauersachverhalte vor, dass sich deren zeitliches Ausmaß nach dem Auskunftsantrag richtet, soweit die Finanzbehörde nicht aus materiell-rechtlichen Gründen von den zeitlichen Vorstellungen des Antragstellers abweicht. Sieht die Finanzbehörde keine Befristung der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft vor, so gilt diese unbefristet.<sup>308</sup>

Damit eine verbindliche Auskunft nicht gegen geltendes Recht verstößt,<sup>309</sup> sieht § 2 Abs. 3 StAusKV vor, dass die Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft entfällt, sobald die Rechtsvorschriften, auf denen die verbindliche Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden. Die Kompetenz des Gesetzgebers, jederzeit Gesetze erlassen zu können, die für alle Betroffenen verbindlich sind, soll nicht

---

<sup>306</sup> Müller-Franken, in: *HHSp*, Losebl., § 122 Rz. 101 ff.; Güroff, in: *Gosch*, Losebl., § 122 Rz. 11; Seer, in: *T/K*, Losebl., § 122 Rz. 24.

<sup>307</sup> Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 257.

<sup>308</sup> Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 259.

<sup>309</sup> Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 66.

durch die fortdauernde Wirkung der verbindlichen Auskunft beeinträchtigt werden.<sup>310</sup> Die Bindungswirkung entfällt dementsprechend unmittelbar zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Norm und wird nicht durch eine besondere Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Antragstellers in die verbindliche Auskunft hinausgezögert.<sup>311</sup> Dies gilt selbst dann, wenn der Gesetzgeber die Norm rückwirkend ändert oder aufhebt.<sup>312</sup> Einer Aufhebung oder Mitteilung durch die Finanzverwaltung bedarf es nicht, da die Bindungswirkung kraft Gesetzes entfällt.<sup>313</sup>

Schließlich ist es der Finanzverwaltung möglich, die verbindliche Auskunft aufgrund ihrer Eigenschaft als Verwaltungsakt<sup>314</sup> zurückzunehmen oder zu widerrufen. Die Rücknahme einer rechtswidrigen verbindlichen Auskunft für die Zukunft oder die Vergangenheit richtet sich nach § 130 AO. Da es sich bei der verbindlichen Auskunft um einen begünstigenden Verwaltungsakt handelt, steht dessen Rücknahme unter den besonderen Bedingungen des § 130 Abs. 2 AO. Eine Rücknahme ist dementsprechend gem. § 130 Abs. 2 Nr. 1 AO möglich, wenn die verbindliche Auskunft von einer sachlich unzuständigen Behörde erteilt wurde. Diese Gefahr besteht insbesondere bei Umwandlungsfällen.<sup>315</sup> Gem. § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO ist eine Rücknahme auch möglich, wenn die verbindliche Auskunft durch unlautere Mittel erwirkt worden ist. Relevant ist hier vornehmlich der seltene Fall der Täuschung des Antragstellers über sein rechtliches Interesse an der verbindlichen Auskunft.<sup>316</sup> Ebenfalls von geringer Relevanz ist die Möglichkeit zur Rücknahme nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO aufgrund von Angaben, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren, da in einem solchen Fall bereits keine Sachverhaltsidentität vorliegt,<sup>317</sup> die gem. § 2 Abs. 1 StAusKV allerdings Voraussetzung für die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft ist.<sup>318</sup> Schließlich ist eine Rücknahme gem. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO zulässig, wenn dem Begünstigten die Rechtswidrigkeit der verbindlichen Auskunft bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt war. Diese Kategorie wird zumindest dann selten einschlägig sein, wenn es sich um einen Verstoß gegen materielles Recht handelt, da der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gerade wegen einer rechtlichen Unsicherheit beantragt wurde.<sup>319</sup>

---

<sup>310</sup> *Misera/Baum*, Ubg 2008, 221, 226; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 66.

<sup>311</sup> BVerfG v. 11.5.2015 – 1 BvR 741/14, DStR 2015, 2237; *Strunk*, Stbg 2014, 159; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 56.

<sup>312</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 278.

<sup>313</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 56.

<sup>314</sup> So die ganz überwiegende Ansicht; BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651; v. 16.6.2013 – V R 23/12, BStBl. II 2014, 325; 9.3.2016 – I R 66/14, BFH/NV 2016, 1194; AEO 3.5.5 zu § 89; *Bergan/Martin*, DStR 2012, 1272; *Beyer*, AO-StB 2010, 217, 218; *Birk*, FS Pöllath, 161, 168; *Demleitner*, AO-StB 2010, 349, 350; *Franke/v. Cölln*, BB 2008, 584; *Grotthoff*, BB 2009, 2123, 2125; *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197, 200; *Heuermann*, StBp 2012, 267, 268; *Krumm*, DStR 2011, 2429, 2431; *Leitner*, EFG 2011, 1035; *Misera/Baum*, Ubg 2008, 221, 225; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 246; *Rätke*, in: *Klein*, § 89 Rz. 27; *Schmitz*, in: *Schwarze/Pahlke*, § 89 Rz. 58; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 72. Kritisch hingegen *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 24 ff.

<sup>315</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 57; *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Ubg 2009, 197.

<sup>316</sup> *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 135 f.; *Seer*, StbJb 2012/2013, 557, 571.

<sup>317</sup> *Franke/v. Cölln*, BB 2008, 584, 585.

<sup>318</sup> Siehe dazu unter Kapitel 2 D. II. 1. d).

<sup>319</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 57; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 135.

Eine rechtmäßige verbindliche Auskunft kann gem. § 131 AO für die Zukunft widerrufen werden. Aufgrund ihrer begünstigenden Wirkung kann dies nur im engen Rahmen des § 131 Abs. 2 AO erfolgen. § 131 Abs. 2 Nr. 1 und 3 AO sind nicht einschlägig;<sup>320</sup> allerdings kommt ein Widerruf in Betracht, wenn der Antragsteller innerhalb einer ihm gesetzten Frist eine mit der verbindlichen Auskunft verbundene Auflage nicht erfüllt (§ 131 Abs. 2 Nr. 2 AO).<sup>321</sup>

Eine Ausnahmeregelung für die Aufhebung und Änderung einer verbindlichen Auskunft sieht § 2 Abs. 4 StAusKv vor. War die verbindliche Auskunft zum Zeitpunkt der Bekanntgabe unrichtig, das heißt materiell rechtswidrig,<sup>322</sup> so kann sie für die Zukunft geändert oder aufgehoben werden. Gründe für die Rechtswidrigkeit können in der fehlenden Rechtsgrundlage, einem Verstoß gegen materielles Recht oder in einer fehlerhaften Ausübung des Ermessensspielraums liegen.<sup>323</sup> In AEAO 3.6.6 zu § 89 wird zudem darauf hingewiesen, dass auch in den Fällen, in denen nach der Bekanntgabe der verbindlichen Auskunft ein FG- oder ein BFH-Urteil gefällt wird bzw. eine Verwaltungsanweisung (beispielsweise ein BMF-Schreiben) ergeht, die von der verbindlichen Auskunft abweichen, von der Rechtswidrigkeit der verbindlichen Auskunft zu ihrem Bekanntgabezeitpunkt<sup>324</sup> ausgegangen werden muss. Die Rechtsprechung und die Verwaltungsa haben ihre Ansicht nicht geändert, sondern haben die Unrichtigkeit der Rechtsanwendung erst später erkannt.<sup>325</sup> Somit wird der Handlungsspielraum der Finanzverwaltung über § 130 Abs. 2 AO hinaus erweitert, da über das Kriterium der Rechtswidrigkeit hinaus keine weiteren Bedingungen an die Änderung bzw. Aufhebung geknüpft werden. Die Bindungswirkung wird zum Schutz des individuellen Vertrauensschutzinteresses jedoch dann nicht aufgehoben, wenn der Antragsteller den Sachverhalt im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Änderung oder Aufhebung bereits im Wesentlichen verwirklicht hat.<sup>326</sup> Dementsprechend kommt eine Änderung bzw. Aufhebung nach § 2 Abs. 4 StAusKv nur in dem Zeitraum zwischen der Bekanntgabe der verbindlichen Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts in Betracht.<sup>327</sup>

#### d) Die Bindungswirkung unter der Bedingung der Sachverhaltsidentität

Die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft steht gem. § 2 Abs. 1 StAusKv Satz 1 a.E. unter der Bedingung, dass der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegte Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht. Ist er jedoch unrichtig bzw. lückenhaft dargestellt oder wird in wesentlichen Punkten von der Darstellung abgewichen, so ist die Finanzverwaltung nicht an die verbindliche Auskunft gebunden. Von einer wesentlichen Abweichung ist erst dann auszugehen, wenn die Veränderung des Sachverhalts für die Tatbestandsvoraussetzungen der für die Rechtsfrage relevanten Norm erheblich ist.<sup>328</sup> Ob tatsächlich Sachverhaltsidentität gegeben ist, muss mittels

---

<sup>320</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 57; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 284.

<sup>321</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 57; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 284.

<sup>322</sup> *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 287; *Franke/v. Cölln*, BB 2008, 584, 585.

<sup>323</sup> AEAO 3.6.6 zu § 89.

<sup>324</sup> *Schmitz*, in *Schwarze/Pahlke*, Rz. 73; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 287.

<sup>325</sup> Hierzu kritisch *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 59: Die Änderung der Verwaltungsauffassung falle in den Risikobereich der Finanzbehörde. Darüber hinaus stehe es der Finanzverwaltung nicht zu, die materielle Rechtslage verbindlich festzustellen. Zudem könne nicht aufgrund eines FG-Urteils von der Herausbildung eines Präjudizes ausgegangen werden; vielmehr bedürfe es dafür einer gefestigten BFH-Rechtsprechung. So auch *ders.*, StbJb 2012/2013, 475; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 144 ff.; *Lichtinghagen/Verpoorten*, StuB 2008, 753, 759; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 288 f.; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 64.

<sup>326</sup> AEAO 3.6.6 zu § 89.

<sup>327</sup> FG Niedersachsen, v. 22.8.2013 – 16 K 317/12; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 68; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 58; *Franke/v. Coelln*, BB 2008, 584, 586.

<sup>328</sup> *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 60.

Auslegung bestimmt werden, für die die allgemeinen Regeln gelten.<sup>329</sup> Eine Verpflichtung des Antragstellers, den dargestellten Sachverhalt tatsächlich zu realisieren, besteht nicht.<sup>330</sup>

## 2. Die Bindung der Finanzverwaltung an den *Rescrit*

Die Bindung der Finanzbehörde an ihre Aussage im *Rescrit* ist Kern des Rechtsinstruments. Die unterschiedlichen Aspekte dieser Bindung sollen im Folgenden beschrieben werden.

### a) Die materielle Bindungswirkung des *Rescrit*

Zunächst wird auf die materielle Bindungswirkung des *Rescrit* eingegangen. Ein Steuerpflichtiger, der einen positiven *Rescrit* von der Finanzverwaltung erhalten hat, ist gem. Art. L80B LPF davor geschützt, dass seine Steuerlast, die sich aus der Realisierung des Sachverhalts und der Anwendung der einschlägigen Normen unter Zugrundelegung des *Rescrit* ergibt, von der Finanzverwaltung nach oben korrigiert wird. Der Wortlaut suggeriert, dass der Steuerpflichtige nur davor geschützt sei, dass steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte höher besteuert würden, als dies auf Grundlage des *Rescrit* in Betracht kommt.<sup>331</sup> Die Finanzverwaltung geht jedoch von einem umfassenden Schutz des Steuerpflichtigen aus. Sie verzichtet dementsprechend auch auf die Berücksichtigung von Einkünften, die laut dem *Rescrit* steuerfrei oder nicht steuerbar sind und als solche von dem Steuerpflichtigen behandelt wurden.<sup>332</sup> Die Finanzverwaltung ist an ihre Aussage aus dem *Rescrit* für die Zukunft gebunden, sodass der Steuerpflichtige frühzeitig Rechtssicherheit und damit Gewissheit über die zu erwartende Steuerlast hat.<sup>333</sup>

Diese Rechtssicherheit wird dem Grundsatz nach nur für solche Steuerarten gewährt, die explizit Gegenstand des *Rescrit* sind. Um jedoch eine kohärente Besteuerung zu gewährleisten, wird die Bindung der Verwaltung auch für weitere Steuerarten angenommen.<sup>334</sup> Die Voraussetzung dafür ist, dass die Steuerart, die ebenfalls erfasst sein soll, an dieselben Kriterien anknüpft, wie jene Steuerart, für die der *Rescrit* ergangen ist. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die Bemessungsgrundlage für die jeweilige Steuer identisch ist.<sup>335</sup>

Für die Bindung unbeachtlich ist es, ob der *Rescrit* mit der Gesetzeslage übereinstimmt oder nicht. Ist das Antragsverfahren ordnungsgemäß verlaufen und erfüllt der *Rescrit* die sonstigen gesetzlichen Kriterien, so entfällt die Bindung der Finanzverwaltung nicht, wenn der *Rescrit* rechtswidrig und für den Steuerpflichtigen günstig ist. Führt hingegen die Berücksichtigung der tatsächlichen Rechtslage zu einer niedrigeren Steuerlast, so ist die Finanzverwaltung nicht an den *Rescrit* gebunden und die Besteuerung erfolgt entsprechend dem Gesetz.<sup>336</sup>

---

<sup>329</sup> Söhn, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 255; Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 60; Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 51.

<sup>330</sup> Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 59.

<sup>331</sup> CE, 24.6.1968, n° 66.883, ADJA 1969, 572; 4.6.1976, n° 52, Dr. Fisc. 1976, 52; 17.6.2005, n° 258.805, Dr. Fisc. 2006, 12; 6.6.2007, n° 284.826, RJF 2007, 1063; CCass. Com., 11.7.2006, n° 04-12.286.

<sup>332</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 380 ; *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1020 ; *Navis*, Série CF, Art. L80 B LPF Rz. 23660.

<sup>333</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1009.

<sup>334</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1009.

<sup>335</sup> CE, 3.6.2013, n° 346.987, Dr. fisc. 2013, 37 bezüglich der einheitlichen Qualifikation eines Grundstückes im Sinne der Grundsteuer nach Art. Art. 1498 CGI und der Abfallsteuer gem. Art. 1521 CGI; *Négrin*, Procédures 2013, 272.

<sup>336</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 960 ; BOI-SJ-RES 10-20-10, Rz. 360.

b) Die personelle Wirkung des *Rescrit*

Von großer Bedeutung ist, wer auf den *Rescrit* vertrauen kann. Das Gesetz schweigt zu dieser Frage.

aa) Die personelle Wirkung des *Rescrit* ggü. dem Antragsteller dem Grundsatz nach

Allerdings hat die Rechtsprechung hierzu Stellung bezogen. Demnach begünstigt der *Rescrit* grundsätzlich nur den Steuerpflichtigen, der den Antrag auf Erteilung des *Rescrit* gestellt hat, wenn der dargestellte Sachverhalt ihn auch persönlich betrifft.<sup>337</sup> Dementsprechend können sich Steuerpflichtige nicht auf einen *Rescrit* berufen, der einer anderen Person erteilt wurde, auch wenn sie sich in einer vergleichbaren Situation befindet.<sup>338</sup> Diese Position hat mittlerweile auch die Verwaltung unter Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung übernommen.<sup>339</sup> Aus diesem Grunde ist es in der Praxis üblich, einen gemeinsamen Antrag all jener Parteien einzureichen, die an der steuerlichen Beurteilung des relevanten Sachverhalts ein Interesse haben.

bb) Die erweiterte personelle Wirkung des *Rescrit*

Haben mehrere Beteiligte eines Sachverhalts jedoch keinen gemeinsamen Antrag gestellt, so ist eine Ausnahme von der soeben genannten Regel anerkannt. Diese Ausnahme begünstigt den Steuerpflichtigen, der den Antrag nicht gestellt hat, an dem Sachverhalt jedoch teilhat und von den steuerlichen Wirkungen unmittelbar betroffen ist.<sup>340</sup> Auch dieser kann darauf vertrauen, dass der Sachverhalt unter Berücksichtigung der einschlägigen Steuertexte entsprechend der Antwort der Finanzverwaltung in dem *Rescrit* im Rahmen des Veranlagungsverfahrens berücksichtigt wird.<sup>341</sup>

c) Die Bindungswirkung des *Rescrit* in zeitlicher Hinsicht

Auch bezüglich des zeitlichen Ausmaßes des *Rescrit* schweigt das Gesetz. Die Finanzverwaltung hat jedoch entsprechende Regelungen getroffen. Demnach entfaltet der *Rescrit* hinsichtlich eines Sachverhalts, der einmalig realisiert wird, nur während des Veranlagungszeitraums Wirkung, in dem der Sachverhalt verwirklicht wird.<sup>342</sup> In Bezug auf einen Dauersachverhalt, gilt der *Rescrit* grundsätzlich unbefristet.<sup>343</sup> In der Praxis wird jedoch die Erfahrung gemacht, dass die Finanzverwaltung einen *Rescrit* in Bezug auf einen Dauersachverhalt in aller Regel befristet.<sup>344</sup>

Der *Rescrit* verliert jedoch seine Bindungswirkung, sobald das Gesetz, auf das sich der *Rescrit* bezieht, aufgehoben wird.<sup>345</sup> Dies erfolgt zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes und zwar auch dann, wenn die Aufhebung rückwirkend erfolgt.<sup>346</sup> Eine Mitteilung der Finanzverwaltung an den

---

<sup>337</sup> CE, 16.1.1982, n°22923, Dr. fisc. 1982, n°16, comm. 896 ; CAA Nancy, 1.12.1994, n°93-261, Dr. Fisc 1995, n°30, comm. 1602.

<sup>338</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1007 ; *Noel*, in : JurisClasseur, Sources du droit fiscal, Fasc. 174, Rz. 15.

<sup>339</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 120.

<sup>340</sup> CE, 17.6.1996, n°145594, Dr. fisc. 1996, n° 49, comm. 1476; CE, 17.2.1997, n°165538; CE, 20.10.2004, n°149978, Dr. fisc. 2005, comm. 89. So nun auch BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 120.

<sup>341</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1007 ; *Noel*, in : JurisClasseur, Sources du droit fiscal, Fasc. 174, Rz. 15 ; *Bachelier*, RFFP 130 (2015), 57, 82 ; *Navis*, Série CF, Art. L80 B LPF Rz. 25240.

<sup>342</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 450.

<sup>343</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 450.

<sup>344</sup> Erfahrungsberichte *Gutmann* und *Robert*.

<sup>345</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1012.

<sup>346</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 991.

Steuerpflichtigen über diesen Vorgang ist nicht erforderlich.<sup>347</sup> Gleiches gilt, wenn das Gesetz geändert wird, allerdings muss es sich in einem solchen Fall um eine substantielle Änderung handeln, damit von einer Aufhebung der Wirksamkeit des *Rescrit* ausgegangen werden kann.<sup>348</sup> Ändert sich die Verwaltungsauffassung oder die Rechtsprechung, so endet die Bindungswirkung des *Rescrits* mit der Veröffentlichung der neuen Verwaltungsauffassung bzw. der Stellungnahme der Finanzverwaltung hinsichtlich der Konsequenzen, die die Finanzverwaltung aus der geänderten Rechtsprechung ziehen wird.<sup>349</sup>

Darüber hinaus kann die Finanzverwaltung jederzeit ihre in dem *Rescrit* artikulierte Auffassung bezüglich der Beurteilung des in Rede stehenden Sachverhalts ändern und den *Rescrit* zurücknehmen, ohne dass hierfür weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssten. Dadurch wird die Bindungswirkung ab dem Zeitpunkt der Mitteilung der Änderung der Verwaltungsauffassung an den Steuerpflichtigen für die Zukunft aufgehoben.<sup>350</sup> Die Bindungswirkung des *Rescrit* entfällt nicht, wenn der Sachverhalt bereits verwirklicht wurde.<sup>351</sup>

#### d) Die Bindungswirkung des *Rescrit* unter der Bedingung der Sachverhaltsidentität

Der Steuerpflichtige kann auf die Garantie, die ihm per *Rescrit* erteilt wurde, vertrauen, wenn er gutgläubig ist. Gutgläubigkeit wird in diesem Kontext nur angenommen, wenn der Steuerpflichtige seinen Antrag präzise, vollständig, exakt und ehrlich gestellt hat und darin insbesondere seine Situation richtig beschrieben hat.<sup>352</sup> Zudem muss er den geplanten Sachverhalt auf die Weise realisieren, die von der Finanzverwaltung zur Beantwortung der Frage zugrunde gelegt wurde.<sup>353</sup> An den Grad der Übereinstimmung des verwirklichten Sachverhalts mit dem Sachverhalt, den die Finanzverwaltung für die Beantwortung des Antrags zugrunde gelegt hat, stellt die Rechtsprechung hohe Anforderungen.<sup>354</sup> Wird dieser Grad nicht erreicht, so kann der Antragsteller nicht auf den *Rescrit* vertrauen und die Finanzverwaltung kann im Rahmen des Besteuerungsverfahrens von ihrer Aussage, die sie im *Rescrit* getroffen hat, abweichen.

Wie bereits erwähnt,<sup>355</sup> sieht die Finanzverwaltung in BOI-SJ-RES-10-20-20 Nr. 20 eine Ausnahme in Form des sogenannten *Rescrit crédit d'impôt recherche „roulant“* vor. Hat der Steuerpflichtige einen *Rescrit crédit d'impôt recherche* für ein mehrjähriges Projekt erhalten und ändert sich nachträglich das von ihm beschriebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, so kann der *Rescrit crédit d'impôt recherche* auf Antrag von der Finanzverwaltung angepasst werden. Als Beispiel für eine zum Änderungsantrag berechtigende Änderung nennt der Verordnungsgeber die Änderung von Bestandteilen des Forschungs- und Entwicklungsprojektes. Der Antrag muss spätestens sechs Monate vor Ablauf der Frist zur Einreichung des Antragsformulars Nr. 2069-A-SD zur Gewährung der Steuergutschrift gestellt werden. Die Finanzverwaltung trifft ihre Entscheidung innerhalb der gem. Art. 80 B 3 LPF für den *Rescrit d'impôt recherche* vorgeschriebenen Dreimonatsfrist.

---

<sup>347</sup> Siehe hierzu BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 440.

<sup>348</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1012.

<sup>349</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 440.

<sup>350</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 430.

<sup>351</sup> Erfahrungsberichte *Gutmann* und *Robert*.

<sup>352</sup> CE 6/7/1983, n° 31863.

<sup>353</sup> BOI-SJ-RES-10-20-10, Rz. 390.

<sup>354</sup> TA Poitiers, 4/12/1997, n° 95-148, Dr. fisc. 1998, n° 8, comm. 123; CAA Nantes, 24/3/1998, n° 95-1393; RJF 7/1998, n° 833; CAA Bordeaux, 20/2/2003, n° 99-237; Dr. fisc. 2003, n° 51, comm. 923.

<sup>355</sup> Siehe Kapitel 2, B. 4. b) bb) (2).

Hiermit reagiert die Verwaltung auf die Besonderheit im Bereich der Forschung und Entwicklung, welche darin besteht, dass in einem frühen Stadium eines solchen Projekts die entstehenden Kosten schwer abzuschätzen sind und sich der dargestellte Sachverhalt dementsprechend kurzfristig ändern kann.<sup>356</sup> Die Änderungsmöglichkeit führt dazu, dass der *Rescrit crédit d'impôt recherche* seine Verbindlichkeit nicht aufgrund einer mangelnden Sachverhaltsidentität verliert und damit wertlos wird. Vielmehr kann mittels eines Antrages, der, anders als der ursprüngliche Antrag, keine umfassende Darstellung des Sachverhalts und der Rechtsfragen umfasst, die Verbindlichkeit aufrechterhalten werden. Dementsprechend ist die Änderung ein geeignetes Mittel, ohne gesteigerten Mehraufwand für den Antragsteller, dauerhaft Rechts- und Planungssicherheit im Bereich der Forschung und Entwicklung zu gewähren.

### 3. Vergleich

Die Bindungswirkung des *Rescrit* und der verbindlichen Aussage zeigen sowohl Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede.

#### a) Die materielle Bindungswirkung im Vergleich

Die materielle Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft geht über jene des *Rescrit* hinaus. Entsteht im Falle der Erteilung der verbindlichen Auskunft unter den oben beschriebenen Voraussetzungen ein Erfüllungsanspruch auf die steuerliche Behandlung entsprechend der verbindlichen Auskunft, so erstreckt sich dieser auf sämtliche Aspekte der Besteuerung. Den *Rescrit* kann der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung hingegen nur entgegenhalten, um sich vor der Erhöhung der Steuerlast aufgrund einer abweichenden Beurteilung einer Norm in Bezug auf den konkreten Sachverhalt zu schützen. Gleiches gilt, wenn ein Sachverhalt im Rahmen der Besteuerung, anders als im *Rescrit* festgesetzt, als steuerbar bzw. steuerpflichtig qualifiziert wird. Der Unterschied zum deutschen Recht ist marginal, da sich auch dort das Gros der Abweichungen in der Erhöhung der Steuerlast niederschlagen würde. Hervorzuheben ist nichtsdestotrotz, dass in Frankreich eine Bindung beispielsweise in Bezug auf eine Stundung der Steuerschuld oder die Vollstreckbarkeit eines Besteuerungsanspruches nicht eintritt.

Dem Grunde nach gelten sowohl die verbindliche Auskunft als auch der *Rescrit* nur für die Normen und Steuerarten, für die der Antrag gestellt wurde. Eine Auslegung der verbindlichen Auskunft kann jedoch ergeben, dass sie auch darüber hinaus Anwendung findet. Gleiches gilt für den *Rescrit*, wenn die oben genannten strengen Voraussetzungen erfüllt sind.

Ist die verbindliche Auskunft bzw. der *Rescrit* nichtig, so binden sie die Finanzverwaltung selbstverständlich nicht. Das deutsche und das französische Recht stimmen auch hinsichtlich der Rechtsfolge im Falle der Rechtswidrigkeit der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit* überein. Weicht die verbindliche Auskunft bzw. der *Rescrit* zu Ungunsten des Antragstellers vom Gesetz ab, so ist die Finanzverwaltung nicht gebunden. Den besonderen Wert entfalten die beiden Rechtsinstrumente jedoch dann, wenn sie sich zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirken – in dem Fall ist die Finanzverwaltung nämlich an ihre Aussage gebunden und der Steuerpflichtige kann in beiden Ländern auf die Behandlung entsprechend der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit* vertrauen.

#### b) Die personelle Bindungswirkung im Vergleich

In Deutschland profitiert dem Grundsatz nach nur der Antragsteller und die Personen, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die zum Zeitpunkt der Antragstellung zwar noch nicht existierten, aber in dessen Namen ein Auskunftsantrag gestellt wurde. Dies gilt ebenso im französischen Recht.

---

<sup>356</sup> *Lamarque/Négrin/Ayrault*, Droit fiscal général, Rz. 1043.

Die Rechtssysteme unterscheiden sich jedoch, wenn es um die Frage der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft zu Gunsten der Beteiligten eines Sachverhalts geht. In Deutschland können Steuerpflichtige, die an der Verwirklichung des Sachverhalts beteiligt sind, auf die verbindliche Auskunft vertrauen, sofern sie einen gemeinsamen Antrag gestellt haben. Allerdings erfolgt die Ausweitung der Bindungswirkung in den oben beschriebenen, engen Grenzen, sodass eine umfassende Bindungswirkung für sämtliche Beteiligte eines einheitlichen Sachverhalts, insbesondere für Beteiligte eines Organschaftsverhältnisses oder eines Umwandlungsvorganges, nicht vorgesehen ist. Personen, die keinen Antrag gestellt haben, sich jedoch in einen vergleichbaren Sachverhalt realisieren möchten, können sich nicht auf die verbindliche Auskunft berufen. Dies ist in Frankreich anders. Dort kann ein Beteiligter auf den *Rescrit* vertrauen, wenn er an dem Sachverhalt beteiligt ist und dieser Auswirkungen auf seine Besteuerung hat. Anders als das deutsche Recht, das eine solche Drittwirkung scheut, gewährt das französische Recht dementsprechend Rechts- und Planungssicherheit all jenen Parteien, die Teil eines einheitlichen, steuerlich relevanten Sachverhalts sind.

Dies ist hinsichtlich der homogenen Anwendung des Steuerrechts zwar grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings führt dies bloß zu einer homogenen Anwendung des Steuerrechts im konkreten Einzelfall–Steueranwendungsgleichheit in der Breite wird dadurch nicht erreicht. Hierfür bedarf es vielmehr anderer organisatorischer und verfahrensrechtlicher Regelungen. Zudem hatte der Beteiligte nicht die Möglichkeit, seine Rechtsansicht in dem Antrag zu formulieren und ggfs. gegen die Auskunft vorzugehen. Schließlich kann der Inhalt der verbindlichen Auskunft seinen Interessen widersprechen, sodass ihm die Bindung der Finanzverwaltung nicht aufgedrängt werden sollte. Folglich erscheint die deutsche Regelung vorzugswürdig.

### c) Die Bindungswirkung in zeitlicher Hinsicht im Vergleich

Die Regelungen über die Dauer der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit* sind weitestgehend identisch. Sowohl in Frankreich als auch in Deutschland zeitigt ein *Rescrit* bzw. eine verbindliche Auskunft hinsichtlich eines einmal verwirklichten Sachverhalts nur innerhalb des Veranlagungszeitraums Wirkung, in dem der Sachverhalt verwirklicht wird. In Bezug auf Dauersachverhalte unterscheiden sich die beiden Jurisdiktionen ebenso wenig. Wird ein Gesetz aufgehoben, so entfällt die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft bzw. des *Rescrit* zum Zeitpunkt der Aufhebung des Gesetzes; selbst dann, wenn die Aufhebung rückwirkend erfolgt. Handelt es sich bloß um eine Änderung eines Gesetzes, so ist die Bindungswirkung des *Rescrit* zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes nur dann aufgehoben, wenn es sich um eine substantielle Änderung handelt, wohingegen diese Einschränkung in Deutschland nicht vorgesehen ist. Dies entwertet sowohl die verbindliche Auskunft als auch den *Rescrit*, da absolute Rechts- und Planungssicherheit nicht gewährleistet wird. Ändert sich die Rechtsprechung oder eine Verwaltungsanweisung, die Bezug zu der verbindlichen Auskunft bzw. dem *Rescrit* haben, so können die Instrumente in beiden Ländern aufgehoben oder geändert werden. Zum Schutze des Vertrauens der Steuerpflichtigen ist dies in beiden Ländern jedoch nur für die Zukunft möglich und zwar nur dann, wenn der in Rede stehende Sachverhalt noch nicht verwirklicht wurde.

Rücknahme und Widerruf der verbindlichen Auskunft für die Zukunft sind nur unter den oben genannten strengen Bedingungen möglich. In Frankreich hingegen ist dies für die Zukunft jederzeit ohne weitere Einschränkungen möglich, sofern der Sachverhalt noch nicht realisiert wurde.



#### d) Die Bedingung der Sachverhaltsidentität im Vergleich

Dem Grundsatz nach sind die Anforderungen an die Identität des im Antrag beschriebenen und den später verwirklichten Sachverhalt identisch. Während sich in Deutschland die Beschreibung nicht nachträglich als unrichtig oder lückenhaft herausstellen darf, muss er in Frankreich präzise, vollständig, exakt und ehrlich beschrieben werden. Hiervon darf nicht bzw. nur unwesentlich abgewichen werden – in beiden Ländern ist der Maßstab hieran sehr streng.

Die in Frankreich vorgesehene Ausnahme von der zwingenden Sachverhaltsidentität in Form des *Rescrit crédit d'impôt recherche „roulant“* kennt das deutsche Recht nicht. Dies ist jedoch insofern unschädlich, als dass deutsche Rechts ohnehin keine besonderen Vergünstigungen für Forschung und Entwicklung kennt. Verbindliche Auskünfte, die aufgrund der unvorhersehbaren Änderung des Sachverhalts ihre Verbindlichkeit verlieren würden, gibt es somit nicht.

## E. Zwischenfazit

Der hiermit abgeschlossene Vergleich zeigt, dass der *Rescrit* und die verbindliche Auskunft in vielerlei Hinsicht ähnlich ausgestaltet sind. Auffallende Unterschiede sind bezüglich des Anwendungsbereichs, des Kreises der Antragsteller, der Voraussetzung zur Antragsbefugnis, der Zuständigkeit der Finanzbehörden, der Formvorschriften, des Zeitpunkts der Antragstellung, der Bearbeitungsfrist und der mit dem Ablauf dieser Frist verbundenen Folgen, der Gebührenpflicht, der materiellen und personellen Bindungswirkung sowie der Sachverhaltsidentität festzustellen. Beachtenswert sind jene Unterschiede, die auf Aspekten beruhen, die die Praxis in Deutschland in besonderem Maße kritisiert<sup>357</sup> und verantwortlich dafür sind, dass die verbindliche Auskunft ihren Zweck, den Steuerpflichtigen zeitnah Rechts- und Planungssicherheit in ihren steuerlichen Angelegenheiten zu gewähren, nicht zur allseitigen Zufriedenheit erfüllt. Hierzu zählen die Dauer des Verfahrens, die langwierigen Abstimmungsverfahren nach § 29 AO über die Zuständigkeit der Finanzbehörde, sofern mehrere Finanzbehörden zuständig sind, die Weigerung, verbindliche Auskünfte bezüglich solcher Strukturen zu erteilen, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht oder wenn in Bezug auf die gestellte Rechtsfrage in absehbarer Zeit mit einer gesetzlichen Regelung, höchstrichterlicher Rechtsprechung oder dem Erlass einer Verwaltungsanweisung zu rechnen ist sowie die Höhe der fälligen Gebühren.

Das französische Recht sieht alternative Regelungen vor, die diese Schwächen beseitigen können. Zunächst kommt in Betracht, verbindliche Auskünfte wie in Frankreich auch zu Sachverhalten zu erteilen, die der Erzielung von Steuervorteilen dienen, um Klarheit im Grenzbereich von legaler und illegaler Steuergestaltung zu schaffen, der regelmäßig in besonderem Maße von Rechtsunsicherheit geprägt ist. Möglicherweise sollte die deutsche Finanzverwaltung einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft genauso wie die französische Finanzverwaltung auch dann bescheiden, wenn in absehbarer Zeit in Bezug auf die vorgelegte Rechtsfrage mit einer gesetzlichen Regelung, höchstrichterlicher Rechtsprechung oder dem Erlass einer Verwaltungsanweisung zu rechnen ist (Kapitel 3 B. I.). Zwecks Verkürzung der Verfahrensdauer kommen in Anlehnung an die Regelungen in Frankreich die Einführung einer zentral zuständigen Finanzbehörde (Kapitel 3 B. II.) und einer konkludenten Auskunft nach Ablauf einer bestimmten Bearbeitungsfrist in Betracht (Kapitel 3 B. III.). Schließlich zeigt Frankreich, dass eine verbindliche Auskunft auch gebührenfrei erteilt werden kann, sofern der Staat bereit ist, die anfallenden Mehrkosten selber zu tragen. Dies kann als Impuls zur Reflektion über eine angemessene Gebührengestaltung aus dem Vergleich mitgenommen werden (Kapitel 3 B. IV.).

Die folgende Untersuchung prüft, inwiefern eine Reform des § 89 Abs. 2 AO, die sich an den angesprochenen Teilregelungen des *Rescrit* orientiert, mit einem verfassungsrechtlichen Maßstab vereinbar ist.

---

<sup>357</sup> Eilers/Nosthoff-Horstmann, FR 2017, 171 ff.; Richter/Welling, FR 2017, 173, 175 f.; Werder/Dannecker, BB 2013, 284, 286 ff.; dies., BB 2011, 2903; Eilers/Nosthoff-Horstmann, FR 2017, 170; Joisten/Bergmann, FR 2014, 923; Hendricks/Rogall/Schönfeld, Ubg 2009, 197; Oppel/Eiling, StStud 2016, 88; Erfahrungsberichte von M. Klein; Krischer und Werder.

## **Kapitel 3: Eine Analyse der Übertragbarkeit der Vorteile der französischen Regelungen in das deutsche Steuerrecht**

Zu diesem Zweck sind zunächst abstrakt der Maßstab und die Anforderungen zu bestimmen, an denen der Reformvorschlag für die verbindliche Auskunft zu messen ist (Kapitel 3 A.). Hierzu wird das Grundgesetz herangezogen. In einem zweiten Schritt ist konkret zu prüfen, inwiefern der Reformvorschlag, inspiriert durch das französische Recht, den zuvor ausgearbeiteten Maßstäben und Anforderungen gerecht wird (Kapitel 3 B.). Erst auf dieser Grundlage kann ein Gesetzesentwurf formuliert werden (Kapitel 4).

### **A. Der Maßstab für die Reform des § 89 Abs. 2 AO unter Berücksichtigung des französischen Rechts**

Die Anforderungen an die Reform der verbindlichen Auskunft und ihre Grenzen, die den Maßstab des Reformvorschlags bestimmen, werden durch unterschiedliche Regelungen des Grundgesetzes definiert. In Kapitel 3 A. werden diese Anforderungen und Maßstäbe entwickelt, um konkrete Kriterien festzulegen, die der Reformvorschlag für die verbindliche Auskunft erfüllen muss.

Die verbindliche Auskunft muss in erster Linie den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rechts- und Planungssicherheit befriedigen. Der obige Vergleich hat gezeigt, dass die französischen Regelungen zu diesem Zweck besser geeignet sind, als die deutschen Regelungen. Dementsprechend kommt in Anlehnung an das französische Recht die Aufhebung von AEAO 3.5.4 zu § 89 in Betracht. Darüber hinaus soll mit Blick auf die Diskussion über die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle geprüft werden, ob der Staat im Gegenzug für die Anzeige des Steuergestaltungsmodells zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft verpflichtet werden kann. Auch drängt sich aufgrund des Vergleichs die Einführung einer fiktiven Erteilung der verbindlichen Auskunft mit Ablauf der Bearbeitungsfrist sowie die Zentralisierung der Zuständigkeit auf, damit dem Antragsteller zeitnah nach Antragstellung Rechtsicherheit gewährleistet werden kann. Um den verfassungsrechtlichen Rahmen entsprechender Änderungen abzustecken, bedarf es der Herleitung des Anspruchs auf Rechts- und Planungssicherheit und dessen zeitnaher Gewährleistung. Dieser ergibt sich aus Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG, die Gegenstand der Darstellung in Kapitel 3 A. I. sind.

Des Weiteren soll auf Grundlage des Vergleichs in Kapitel 2 B. II. 3. c) geprüft werden, inwiefern die soeben bereits angesprochene Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft unter dem Grundgesetz möglich ist. Statt der örtlichen Finanzämter als Teil der Landesverwaltung soll das BZSt als Teil der Bundesverwaltung für die Erteilung verbindlicher Auskünfte zuständig sein. Die Zuständigkeit von Bund und Ländern für den Steuervollzug und damit auch für die Erteilung der verbindlichen Auskunft ist in Art. 108 GG geregelt. Die dort bestimmten Zuständigkeiten, die damit verbundenen Kompetenzen sowie die Bedingungen, unter denen die Kompetenz zur Erteilung verbindlicher Auskünfte von den Finanzämtern, d.h. von den Ländern, auf das BZSt, d.h. auf den Bund, übertragen werden kann, werden in Kapitel 3 A. VI. dargestellt. Diese Kompetenzübertragung hätte möglicherweise auch positiven Einfluss auf die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der verbindlichen Auskunft. Dem Inhalt dieser in Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 20 Abs. 3 GG normierten verfassungsrechtlichen Regelungen widmen sich Kapitel 3 A. II. und III. Ziel ist es auch hier, ihre Bedeutung für die verbindliche Auskunft herauszuarbeiten.

Darüber hinaus soll, genauso wie in Frankreich, eine Regelung eingeführt werden, die die fiktive Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit Ablauf der Bearbeitungsfrist vorsieht. Dies hätte wie oben bereits erwähnt Einfluss auf die zeitgerechte Gewährung von Rechtssicherheit durch die verbindliche Auskunft. Allerdings stehen einer solchen Regelung verfassungsrechtliche Bedenken entgegen. Zum einen stellt

sich die Frage, inwiefern eine entsprechende Regelung mit der Teilung der Gewalten zwischen Legislative und Exekutive vereinbar ist, die Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG vorgesehen ist. Zum anderen könnte dadurch der Vorrang des Gesetzes gem. Art. 20 Abs. 3 GG relativiert werden. Um auf diese Fragen unter Kapitel 3 B. III. eine Antwort zu finden, werden Art. 20 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG in Kapitel 3 A. III. und IV. dargestellt und ihre Berührungspunkte mit der verbindlichen Auskunft beschrieben.

Schließlich ist zu prüfen, ob die die Reform der verbindlichen Auskunft zur fairen und kooperativen Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens beitragen kann. In Frankreich ist zu beobachten, dass dies zur Verbesserung des Steuervollzugs und zur Verringerung von kosten- und zeitintensiven Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahrens geführt hat. In Kapitel 3 A. V. 1.-4. ist dementsprechend zunächst zu untersuchen, ob sich aus dem Grundgesetz Ansatzpunkte für einen Auftrag an den Gesetzgeber ergeben, Steuerverwaltungsverfahren grundsätzlich fair und kooperativ auszugestalten. In einem weiteren Schritt ist zu überlegen, wie das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft konkret ausgestaltet sein müsste, um als fair und kooperativ qualifiziert werden zu können (Kapitel 3 A. V. 5.). Diese hier definierten Anforderungen sind zum einen bei der Frage nach der Aufhebung von AEAO 3.5.4 zu § 89 (Kapitel 3 B. I. 1. c) bb) und Kapitel 3 B. I. 2. b)) und der Einführung einer Pflicht zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Gegenzug für die Anzeige von Steuergestaltungsmodellen zu berücksichtigen (Kapitel 3 B. I. 1. c)). Zum anderen bei der Frage, in wieweit die Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft (Kapitel 3 B. III.) und die Änderung der Gebührenberechnung geboten ist (Kapitel 3 B. IV.).

## **I. Rechts- und Planungssicherheit als Voraussetzung für die Ausübung der Grundrechte aus Art. 14, 12 und 2 GG**

Das Steuerrecht ist geprägt von erheblichen rechtlichen Unsicherheiten, unter denen die Steuerpflichtigen leiden. Die Gründe sind, wie bereits mehrfach erwähnt, vielfältig. Hierzu zählen „Komplexität und Kompliziertheit, Intransparenz, fehlende Rechtsklarheit, fehlende Regelsicherheit und Systemlosigkeit, Unbestimmtheit, Unvorhersehbarkeit, Instabilität, mangelnde Kontinuität, Langwierigkeit, Schwebezustände und Vorläufigkeit [von Entscheidungen]“. <sup>358</sup> Dagegen besteht im Steuerrecht ein großes Bedürfnis nach Rechtssicherheit; <sup>359</sup> ein verfassungsrechtlicher Grundsatz, dessen Wurzeln das Bundesverfassungsgericht im Rechtsstaatsprinzip verankert sieht. <sup>360</sup> Folgt man dem und leitet den Grundsatz der Rechtssicherheit aus dem Rechtsstaatsprinzip ab, so fehlen jedoch klare Maßstäbe, um Inhalt und Grenzen des Grundsatzes der Rechtssicherheit zu bestimmen. Ein solcher Grundsatz, der mangels Normierung beliebig interpretierbar ist, erweist sich als Gefahr für normativ verankerte Verfassungsgrundsätze und Grundrechte, da er geeignet ist, sich im Falle der Kollision stets durchzusetzen. <sup>361</sup> Dieser Maßlosigkeit kann durch eine klare Grundrechtsorientierung begegnet werden. <sup>362</sup> Rechtssicherheit ist Bedingung für die freie Entfaltung der ökonomischen Handlungsfreiheiten aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und

---

<sup>358</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 63; so auch Ellis, in: IFA, Cahiers de droit fiscal international, Advance rulings, 1999, S. 93, 97.

<sup>359</sup> Söhn, in: HHSp, Losebl., § 89 Rz. 179; Rose, StbJb 1987/88, 361, 374; ders., StuW 1985, 330, 335; Spilker, StuW 2013, 19; Birk, FS Pöllath, S. 161, 164.

<sup>360</sup> BVerfG, Beschluss v. 6.5.1958 – 2 BvL 37/56, BVerfGE 8, 155, 172; Beschluss v. 8.6.1977 – 2 BvR 499/74, BVerfGE 45, 142, 167 f; Beschluss v. 20.4.1982 – 2 BvR 26/81, BVerfGE 60, 253, 267.

<sup>361</sup> Pieroth, Rückwirkung und Übergangsrecht, S. 96.

<sup>362</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 133.

2 Abs. 1 GG.<sup>363</sup> Im Bezug zu diesen Grundrechten müssen Inhalt und Grenzen der Rechtssicherheit bestimmt werden.<sup>364</sup> Wird der Begriff der Rechtssicherheit auf diese Weise konkretisiert, so kann sie sinnvoll gegen kollidierendes Verfassungsrecht abgewogen werden.

Deswegen wird hier Rechtssicherheit aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG hergeleitet. Zum einen kann die Rechtssicherheit in dieser Form Vorgaben zur Beantwortung der Frage machen, ob es in Anlehnung an das französische Recht geboten ist, AEAO 3.5.4 zu § 89 aufzuheben und eine Regelung einzuführen, die die Finanzverwaltung im Gegenzug für die Anzeige eines Steuergestaltungsmodells zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft verpflichtet. Zum anderen ist der Aspekt der zeitnahen Gewährung von Rechtssicherheit zu berücksichtigen, wenn unter Kapitel 3 B. II. 2. und Kapitel 3 B. III. 2. a) Überlegungen zur Zentralisierung der Zuständigkeit und zur Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft angestellt werden. Die Herleitung und die Bestimmung dieser Vorgaben für die Reform der verbindlichen Auskunft sind Gegenstand der folgenden Darstellungen.

### 1. *Rechtssicherheit als Folge des Eigentumsschutzes gem. Art. 14 Abs. 1 GG*

Art. 14 Abs. 1 GG schützt als Eigentum die rechtliche Zuordnung eines vermögenswerten Gutes an einen bestimmten Rechtsträger.<sup>365</sup> Herauszuarbeiten ist, inwiefern aus diesem Grunde auch die Gewährung von Rechtssicherheit in steuerrechtlichen Angelegenheiten durch die verbindliche Auskunft geboten ist.

#### a) Der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG

Der Inhalt des verfassungsrechtlich verbürgten Eigentums wird nicht durch den einfachgesetzlichen, zivilrechtlichen Eigentumsbegriff<sup>366</sup> sondern durch den verfassungsrechtlichen Strukturtypus bestimmt, der weit über den zivilrechtlichen Rahmen hinausgeht.<sup>367</sup> Dieser richtet sich nach dem Zweck und der Funktion des Eigentums, Freiheit im vermögensrechtlichen Bereich zu gewährleisten und dem Einzelnen dadurch im privaten und wirtschaftlichen Umfeld eine Grundlage für seine freie Entfaltung und eigenverantwortliche Lebensführung zu schaffen.<sup>368</sup> Der Eigentumsbegriff ist dementsprechend zentrales Element der politischen Gestaltung des Gemeinwesens, der Struktur des Wirtschaftssystems und der Stellung des Einzelnen im Staat.<sup>369</sup>

---

<sup>363</sup> *Spilker*, *StuW* 2013, 19, 20; *Birk*, FS Pöllath, 161, 164 f.; *Dalichau*, *Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung*, S. 254 f.; *Horst*, *Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO*, S. 14 ff.; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 23.

<sup>364</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 133; *Birk*, FS Pöllath, 161, 165.

<sup>365</sup> *Böhmer*, *NJW* 1988, 2561, 2566.

<sup>366</sup> *BVerfG*, Beschluss v. 10.5.2000, 1 BvR 1864/95; *BVerfGE* 58, 300, 335; *Leisner*, in: *HdStR* VIII, 2010, § 173 Rz. 11 ff.; *Wieland*, in: *Dreier*, Art. 14 Rz. 21.

<sup>367</sup> *Depenheuer*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 111; *Wieland*, in: *Dreier*, Art. 14 Rz. 24 ff.

<sup>368</sup> *St. Rechtsprechung*, *BVerfG*, Beschluss v. 18.12.1968 – 1 BvR 638/64, *BVerfGE* 24, 367; Beschluss v. 7.7.1971 – 1 BvR 765/66, *BVerfGE* 31, 229; Beschluss v. 15.1.1975 – 1 BvL 5/70, *BVerfGE* 36, 281; Beschluss v. 22.5.1979 – 1 BvL 9/75, *BVerfGE* 51, 193.

<sup>369</sup> *Depenheuer*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 1.

Somit erstreckt sich der Inhalt des Grundrechtsschutzes zum einen auf jedes private vermögenswerte Recht, das „dem Berechtigten von der Rechtsordnung in der Weise zugeordnet [ist], dass er die damit verbundenen Befugnisse nach eigenverantwortlicher Entscheidung zu seinem privaten Nutzen ausüben“<sup>370</sup> kann. Zum anderen sind auch öffentlich-rechtliche Rechtspositionen erfasst, wenn es sich dabei um Rechtsstellung handelt, die der eines Eigentümers im Sinne des Zivilrechts entspricht.<sup>371</sup>

Ob auch das Vermögen als Ganzes von Art. 14 GG geschützt ist, ist seit Langem Gegenstand rechtswissenschaftlicher Diskussion.<sup>372</sup> Dies ist insbesondere für die Beantwortung der Frage relevant, inwiefern Steuerbelastungen, die zwar nicht einzelne Vermögensrechte beschränken, jedoch das Vermögen als Ganzes schmälern, am Maßstab des Art. 14 GG gemessen werden müssen.<sup>373</sup> Das Bundesverfassungsgericht ist der Auffassung, dass das Vermögen als solches erst dann von Art. 14 GG geschützt ist, wenn die Steuerbelastung eine erdrosselnde Wirkung zeitigt.<sup>374</sup> Einer detaillierten Auseinandersetzung mit dieser Position und den kritischen Stimmen bedarf es an dieser Stelle allerdings nicht. Denn das Ziel der verbindlichen Auskunft ist nicht die Begrenzung der steuerlichen Belastungswirkung, sondern die Vorhersehbarkeit der Gestaltungswirkung des Steuerrechts. Dies führt dementsprechend vielmehr zu der Frage, welche Dimensionen des Eigentums Art. 14 GG schützt.

#### b) Umfassender Schutz der eigentumsrechtlichen Herrschaftsposition

Über seine Eigenschaft als Institutsgarantie hinaus,<sup>375</sup> schützt Art. 14 GG das rechtliche Zuordnungsverhältnis zwischen dem Eigentumsgegenstand und seinem Rechtsträger als solches.<sup>376</sup> Die Verfassung gewährt dem Eigentümer das Recht, einen Gegenstand haben zu dürfen und schützt diese umfassende Herrschaftsposition als Ausschlussrecht gegenüber dem Staat.<sup>377</sup> Würde der Schutz des Eigentums jedoch an dieser Stelle enden, so wäre es in den Händen des Grundrechtsträgers wertlos. Der Eigentumschutz geht deswegen weit darüber hinaus. Dieser weite Schutzbereich ergibt sich aus der Abstraktheit des verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriffs.<sup>378</sup> Das Grundgesetz schützt die eigentumsrechtliche Herrschaftsposition umfassend und spaltet das Eigentum nicht in konkrete Einzelberechtigungen.<sup>379</sup> Dementsprechend ist nicht nur das innehaben des Eigentums geschützt, das heißt die bloße Zuordnung des Schutzobjekts zum Rechtsgutsinhaber, sondern auch die freie Nutzung des und die Verfügung über das

---

<sup>370</sup> BVerfG, Beschluss v. 9.1.1991 – 1 BvR 929/89, BVerfGE 83, 201; Beschluss v. 26.5.1993 – 1 BvR 208/32, BVerfGE 89, 1.

<sup>371</sup> Grundsatzentscheidung BVerfG, Urteil v. 28.2.1980 – 1 BvL 17/77, BVerfGE 53, 257; i. E. zustimmend *Wieland*, in: *Dreier*, Art. 14 Rz. 54 ff.; *Wendt*, in: *Sachs*, Art. 14 Rz. 28 ff.; kritisch hingegen *Depenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 170 ff.

<sup>372</sup> Für einen Überblick über die bereits lange andauernde Diskussion siehe *Depenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 165 ff.; *Wieland*, in: *Dreier*, Art. 14 Rz. 45 ff.; *Klein*, *StuW* 1966, 433, 436 ff.; *Leisner*, *Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum*, S. 114 ff.; *Wendt*, *NJW* 1980, 2111, 2113; *Wernsmann*, *NJW* 2006, 1169 ff.

<sup>373</sup> Als Vermögen wird die Summe der einzelnen vermögenswerten Rechte qualifiziert, das damit Ausdruck der wirtschaftlichen Potenz des Berechtigten ist, so statt aller *Wendt*, in: *Sachs*, Art. 14 Rz. 38.

<sup>374</sup> BVerfG, Urteil v. 24.7.1962 – 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, 221; Beschluss v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119; Beschluss v. 31.5.1988 – 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232; Beschluss v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88, BVerfGE 82, 159; Beschluss v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267; Beschluss v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

<sup>375</sup> *Depenheuer*, in: *HdGR*, § 111 Rz. 51; *ders.*, in v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 91 f.

<sup>376</sup> *Wendt*, *Eigentum und Gesetzgebung*, S. 136.

<sup>377</sup> *Wendt*, in: *Sachs*, Art. 14 Rz. 41; *Depenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 51.

<sup>378</sup> *Depenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 52.

<sup>379</sup> *Depenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 52.

Eigentum.<sup>380</sup> Soll das Eigentum dazu dienen, dass der Einzelne sein Leben im vermögensrechtlichen Bereich nach eigenen, selbstverantwortlich entwickelten Vorstellungen gestalten kann,<sup>381</sup> so muss der Schutzbereich des Art. 14 GG den Umgang mit dem Eigentum zwingend in das Belieben des Berechtigten stellen. Der verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff definiert dabei den Handlungsspielraum, der dem Eigentümer bei seinem ökonomischen Verhalten zur Verfügung steht.<sup>382</sup> Als Konsequenz folgt hieraus eine privatrechtlich organisierte Eigentumsordnung, deren Mittelpunkt die Freiheit des Bürgers ist. Die Nutzungs- und Verfügungsfreiheit ist auf Ebene der Güterordnung die Fortsetzung der Handlungsfreiheit, die Kern des Grundgesetzes ist.<sup>383</sup> Diese Freiheit ermöglicht es dem Eigentümer, sich vom Staat zu emanzipieren, indem er sein Eigentum dazu verwendet, für sein eigenes Wohl und Fortkommen zu sorgen.<sup>384</sup> Ihm steht es beispielsweise offen, sein Eigentum zum Vermögensaufbau zu nutzen, um damit Risikovorsorge zu betreiben und sich vor den Risiken des Lebens zu schützen, es zu pflegen und zu modernisieren, um es zu erhalten oder dessen Produktivität zu steigern, oder sein Unternehmen in seinem Sinne zu strukturieren, um Synergien zu nutzen und die Wirtschaftlichkeit der Unternehmung zu steigern.

### c) Steuern als Eingriff in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG

An diese zivilrechtlichen Maßnahmen knüpft das Steuerrecht tatbestandlich an.<sup>385</sup> Die der Besteuerung vorhergehenden zivilrechtlichen Maßnahmen sind für das Steuerrecht maßgeblich und lassen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen.<sup>386</sup> Die in Aussicht stehende steuerliche Belastung führt zu dem psychologisch-wirtschaftlichen Druck, das Eigentum auf eine Weise zu nutzen, die möglichst wenig Steuern auslöst.<sup>387</sup> Es werden Anreize gesetzt, auf eine bestimmte Weise mit dem Eigentum zu verfahren, die von der Weise, mit der der Eigentümer ohne den psychologisch-wirtschaftlichen Druck mit seinem Eigentum verfahren wäre, abweichen. Dieses Phänomen bezeichnet man als steuerliche Gestaltungswirkung, die neben bzw. anstatt einer Steuerzahlungspflicht in monetärer Form eintritt.<sup>388</sup> Mittels der Belastung des Vermögens wird auf die hinter dem Vermögen stehenden Eigentumsobjekte eingewirkt, die dem Steuerpflichtigen zugeordnet sind.<sup>389</sup> Steuern sind mit anderen Worten nicht (zwingend) aufgrund der Belastung des Vermögens als Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG zu qualifizieren, sondern aufgrund des ökonomischen Druckes, den diese Belastung auf den Steuerpflichtigen ausübt und ihn zur entsprechenden Gestaltung seiner vermögensrechtlichen Verhältnisse animiert. Ausgeübt wird dieser Druck sowohl durch Lenkungsnormen, als auch durch Fiskalzwecknormen.<sup>390</sup> Es handelt sich dabei nicht um unmittelbare Eingriffe, die bei der Steuer in Form von Geldentzug erfolgen, sondern um mittelbare Eingriffe.<sup>391</sup>

---

<sup>380</sup> BVerfG, Beschluss v. 12.6.1979 – 1 BvL 19/76, BVerfGE 52, 1, 8; Beschluss v. 3.10.1989 – 1 BvR 55/89, BVerfGE 81, 29; *Wendt*, in: *Sachs*, Art. 14, Rz. 41 f.

<sup>381</sup> BVerfG, Beschluss v. 7.12.1977 – 1 BvR 734/77, BVerfGE 46, 325, 334; so auch *P. Kirchhof*, *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*, S. 24.

<sup>382</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213, 236.

<sup>383</sup> *Depenheuer*, in: *HdGR*, § 111 Rz. 9; *Wendt*, in: *Sachs*, Art. 14 Rz. 23.

<sup>384</sup> *Depenheuer*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 1.

<sup>385</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213, 259.

<sup>386</sup> BVerfG, Urteil v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 339 f.; Beschluss v. 22.7.1970 – 1 BvR 285/66, BVerfGE 104, 117, wonach das Steuerrecht die zivilrechtliche Ordnung anknüpft.

<sup>387</sup> *Selmer*, *Staatsinterventionismus*, S. 342; *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213, 259.

<sup>388</sup> *Birk*, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 194.

<sup>389</sup> *Birk*, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 203.

<sup>390</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 147; *Lerche*, *Übermaß und Verfassungsrecht*, S. 263; *Bellstedt*, *Wirtschaftslenkung*, S. 124 ff.; *P. Kirchhof*, *StuW* 2000, 221, 226.

<sup>391</sup> *Birk*, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 196.

Auch diese, die Gestaltungswirkung zeitigenden Normen sind an Art. 14 GG zu messen, wenn sie final in den Schutzbereich des Art. 14 GG eingreifen.<sup>392</sup> Lenkungsnormen verfolgen stets gezielt einen klar definierten Gestaltungszweck, indem sie ein bestimmtes Verhalten steuerlich begünstigen oder benachteiligen, sodass die dadurch herbeigeführte Gestaltungswirkung final eintritt.<sup>393</sup> Dies gilt nicht im selben Maße für Fiskalzwecknormen, die primär auf die Erzielung des Steuerertrages des Staates durch Auferlegung von Steuerlasten zielen.<sup>394</sup> Allerdings ist es nach dem modernen Eingriffsbegriff ausreichend, dass dem Staat der Eingriff zurechenbar ist.<sup>395</sup>

Bei der Schaffung einer neuen Norm sind dem Gesetzgeber zumindest jene Wirkungen zuzurechnen, die für ihn vorhersehbar waren oder hätten vorsehbar sein können.<sup>396</sup> Im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses nutzt der Gesetzgeber seine Einschätzungsprärogative hinsichtlich der Zweckmäßigkeit der geplanten Norm. Diese Einschätzungsprärogative überschreitet er laut dem Bundesverfassungsgericht nicht, sofern er „aus seiner Sicht davon ausgehen durfte, dass die Maßnahmen zur Erreichung des gesetzten Ziels geeignet waren, ob also seine Prognose bei der Beurteilung wirtschaftspolitischer Zusammenhänge sachgerecht und vertretbar war.“<sup>397</sup> Treten neben den bezweckten und prognostizierten Folgen der Einführung der Norm weitere Folgen auf und liegen diese innerhalb des gesetzgeberischen Prognosespielraums, so wird dem Gesetzgeber diese Zweckverfehlung nicht angelastet.<sup>398</sup> Wird ihm jedoch eine solche weitgehende Prognosefreiheit zugestanden, so müssen Wirkungen, die zwar nicht beabsichtigt aber zumindest prognostizierbar waren, der verfassungsrechtlichen Kontrolle unterliegen.<sup>399</sup> Folglich ist eine Gestaltungswirkung dem Gesetzgeber dann zurechenbar und damit verfassungsrechtlich relevant, wenn ihr Eintritt neben der bezweckten Steuerbelastung prognostizierbar war.<sup>400</sup> Es ist für den Gesetzgeber zweifelsohne prognostizierbar, dass Steuerpflichtige auf Fiskalzwecknormen reagieren, indem sie ihre vermögensrechtlichen Verhältnisse auf eine Weise gestalten, die möglichst geringe Steuerbelastungen auslöst. Dementsprechend sind auch diese Eingriffe in Art. 14 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber mittelbar zurechenbar.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Gestaltungswirkung in Form des oben erwähnten psychologisch-wirtschaftlichen Drucks im Falle von Lenkungsnormen staatlich gewollt, das heißt final, bei Fiskalzwecknormen zumindest zurechenbarer Nebeneffekt ist und dementsprechend den Schutzbereich des Art. 14 GG aktualisiert.

---

<sup>392</sup> Für eine umfassende Erläuterung der Dogmatik des Eingriffs in Grundrechte, siehe *Chr. Hillgruber*, in: *HdStR IX*, 2011, § 200 Rz. 76 ff.

<sup>393</sup> *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 196; *Bellstedt*, Wirtschaftslenkung, S. 126.

<sup>394</sup> *Hey*, in: *T/L*, § 3 Rz. 20.

<sup>395</sup> *Jarass*, in: *HdGR*, § 36 Rz. 20 f.; *Chr. Hillgruber*, in: *HdStR IX*, 2011, § 200 Rz. 84; *Papier*, in: *Maunz/Dürig*, *Losebl.*, Art. 14 Rz. 169.

<sup>396</sup> *Chr. Hillgruber*, in: *HdStR IX*, 2011, § 200 Rz. 93; *Grabitz*, Freiheit und Verfassungsrecht, S. 36; *Bodenheim*, Zweck, S. 269.

<sup>397</sup> BVerfG, v. 9.3.1971 – 2BvR 326/69, BVerfGE 30, 250, 263; Kammerbeschluss v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, *BStBl II* 1995, 758, 759.

<sup>398</sup> *Chr. Hillgruber*, in: *HdStR IX*, 2011, § 201 Rz. 66 ff.

<sup>399</sup> *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 198 f.; *Bodenheim*, Zweck, S. 269.

<sup>400</sup> *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 198 f.; *Bodenheim*, Zweck, S. 269.



#### d) Rechtssicherheit als Voraussetzung zur Ausübung des Eigentumsrechts

Tangiert die Gestaltungswirkung des Steuerrechts den Schutzbereich des Art. 14 GG, so gebietet es der Schutz des Eigentums, dass sich der Steuerpflichtige vor der Nutzung des oder der Verfügung über das Eigentum auf die steuerrechtlichen Folgen einstellen kann.<sup>401</sup> Die steuerlichen Folgen müssen dabei zum Zeitpunkt der Vermögensdisposition in Form einer konkreten Kalkulationsgröße vorhersehbar sein, damit der Steuerpflichtige die steuerlichen Konsequenzen abwägen und auf Grundlage dessen eine informierte Entscheidungen über die Nutzung des Eigentums treffen kann.<sup>402</sup> Erst dann sind zukünftige Freiheitsbetätigungen im vermögensrechtlichen Bereich möglich.<sup>403</sup> Nicht ausreichend ist es daher, dass der Steuerpflichtige erst nach der Nutzung seines Eigentums in Form eines Steuerbescheids, eines Abschlussvermerks des Betriebsprüfers oder eines Finanzgerichtsurteils Gewissheit über die steuerlichen Folgen seines Handelns erhält, die er zu diesem Zeitpunkt nicht mehr beeinflussen kann.<sup>404</sup> Der Eigentumsschutz verfügt dementsprechend über eine in die Zukunft gerichtet Dimension, die die Möglichkeit zur Planung der Eigentumsnutzung unter Berücksichtigung der steuerlichen Rahmenbedingungen umfasst.<sup>405</sup> Eine belastbare Planung der Verwendung des Eigentums kann nämlich nur auf Grundlage von Rechtsicherheit hinsichtlich der zukünftigen steuerlichen Belastung erfolgen.<sup>406</sup> Ohne eine solche Planungssicherheit, ist die Entfaltung der verfassungsrechtlich garantierten Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich nicht denkbar.<sup>407</sup>

Rechts- und Planungssicherheit im Bereich des Steuerrechts müssen im Zweifel durch die Erteilung einer verbindlichen Auskunft gewährt werden. Der Staat ist dazu verpflichtet, auf diese Weise Rechtsunsicherheiten zu beseitigen, um dem Steuerpflichtigen die vollständige Wahrnehmung seiner Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich zu erlauben. Unsicherheiten über die steuerlichen Folgen seiner zivilrechtlichen Handlungen dürfen den Steuerpflichtigen nicht bei der Umsetzung eines beliebigen, von ihm angestrebten Sachverhalts behindern. Dem wird die Finanzverwaltung möglicherweise nicht gerecht, wenn sie in AEAO 3.5.4 zu § 89 anordnet, dass in bestimmten Fällen eine verbindliche Auskunft nicht erteilt werden soll. Rechtsunsicherheit wird in diesen Fällen ggfs. nicht behoben und die in Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Wahrnehmung der Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich evtl. behindert. In Kapitel 3 B. I. 1. a) aa) und Kapitel 3 B. I. 1. b) bb) ist zu prüfen, ob diese negativen Auswirkungen tatsächlich eintreten und ob die Verwaltungsanweisung aus diesem Grunde in Anlehnung an das französische Recht aufgehoben werden muss.

Erteilt die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft, so muss sie ihrem Zweck gerecht werden, d.h. Rechtsicherheit gewähren. Rechtssicherheit wird in diesem Zusammenhang gewährleistet durch Bestimmtheit<sup>408</sup> und Stabilität der Auskunft<sup>409</sup> sowie durch Zeitgerechtigkeit ihrer Erteilung.<sup>410</sup>

---

<sup>401</sup> Birk, FS Pöllath, S. 161.

<sup>402</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 23 Rz. 23; die ökonomischen Implikationen beschrieb bereits Rose, StbJb 1987/88, 361, 374 f.; ders., StuW 1985, 330, 335 ff.

<sup>403</sup> Seer, Verständigungen, S. 310; P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213, 260; W. Schmidt, JuS 1973, 529, 532 ff.

<sup>404</sup> Birk, FS Pöllath, S. 161, 164.

<sup>405</sup> Birk, FS Pöllath, S. 161, 164; Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 147; Seer, Verständigungen, S. 310 f.; Selmer, Staatsinterventionismus, S. 315; zur grundrechtskonformen Ausgestaltung des Verwaltungsverfahrens im Allgemeinen, Stern, Staatsrecht III/1, § 69 V 6 (S. 967).

<sup>406</sup> Seer, in: *T/L*, § 21 Rz. 12 ff.; Birk, FS Pöllath, S. 161, 164; Spilker, in: StuW 2013, 19, 20.

<sup>407</sup> Seer, Verständigungen, S. 310

<sup>408</sup> Seer, Verständigung in Steuerverfahren, S. 306; Kunig, Rechtsstaatsprinzip, S. 396 ff.

<sup>409</sup> Rümelin, Rechtssicherheit, S. 12; Piroth, JZ 1984, 971, 977 f.; Seer, Verständigung in Steuerverfahren, S. 306; Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 188.

<sup>410</sup> Jachmann, Fiktion, S. 737 ff.; Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 195; Kunig, Rechtsstaatsprinzip, S. 438 ff.

Dementsprechend ist die Bestimmtheit der verbindlichen Auskunft ein entscheidendes Kriterium für ihre Qualität. Soll sie Unsicherheiten des Steuerpflichtigen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung eines klar definierten Sachverhalts wirkungsvoll beheben, um ihm auf diese Weise eine sinnvolle Planung und vollumfängliche Nutzung seiner Freiheitsräume zu ermöglichen, so muss die verbindliche Auskunft präzise, klar und verständlich sein. Dies bezieht sich zum einen auf die verwendete Sprache, zum anderen auf die Anwendung des Rechts. Letzteres umfasst die Folgerichtigkeit der juristischen Erwägungen, die Definition von Tatbestandsmerkmalen, die Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen, die Abgrenzung verschiedener Anwendungsbereiche, die Typisierung von Sachverhalten sowie deren Subsumtion. Nur eine verbindliche Auskunft, die diesem Anspruch genügt, kann als belastbare Grundlage für die Entscheidung über die Nutzung des Eigentums herangezogen werden.

Sicherheit für die Zukunft wird durch eine bestimmte verbindliche Auskunft allerdings nur gewährt, wenn sie Stabilität hinsichtlich der Anwendung des Steuerrechts bietet. Dies bedeutet, dass sich die Verwaltungsauffassung in Bezug auf den vorgelegten Sachverhalt zwischen der Erteilung der Auskunft und dem Erlass des Steuerbescheides nicht ändern darf. Die verbindliche Auskunft muss die Art und Weise der Anwendung der Norm auf den vorgelegten Sachverhalt einfrieren.<sup>411</sup> Könnte die Finanzverwaltung im Zuge der Erteilung des Steuerbescheids oder einer Betriebsprüfung von der in der verbindlichen Auskunft artikulierten Auffassung abweichen, könnte der Antragsteller nicht auf ihren Inhalt vertrauen und in diesem Vertrauen seine Freiheitsrechte ausüben. Die im Vertrauen auf die Auskunft getätigten Dispositionen würden entwertet, wenn sie eine andere steuerliche Rechtsfolge zeitigten, als dies vorhergesagt wurde. Die Ungewissheit des Steuerpflichtigen würde nicht beseitigt werden und eine bewusste Ausnutzung seiner vermögensrechtlichen Freiheitsrechte wäre nicht möglich. Dementsprechend ist die Bindung der Finanzverwaltung an ihre Auskunft zentrales Kriterium für die Gewährleistung von Rechts- und damit verbundener Planungssicherheit durch die Finanzverwaltung.<sup>412</sup>

Rechtsunsicherheit kann schließlich auch dann entstehen, wenn dem Steuerpflichtigen Planungsgrundlagen vorenthalten werden.<sup>413</sup> Diese Planungsgrundlage muss zum Zeitpunkt der Durchführung der zivilrechtlichen Maßnahmen und der damit verbundenen Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der Steuernorm geschaffen sein, das heißt zeitgerecht. Andernfalls trifft er seine Entscheidung ohne Kenntnis der steuerlichen Folgen seines Handelns, die aufgrund der unmittelbaren Entstehung des Steueranspruchs gem. § 38 AO hinsichtlich der entstehenden Steuerlast final ist. Hat der Steuerpflichtige den Wunsch, sein Eigentum kurzfristig zu nutzen bzw. darüber zu verfügen oder ist er aus sonstigen Gründen dazu gezwungen, so ist er in seiner Eigentumsfreiheit eingeschränkt, wenn er von der Finanzverwaltung nicht kurzfristig Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Folgen seines Handelns erhält. Folglich muss der materielle Schutz aus Art. 14 Abs. 1 GG auch eine zeitliche Dimension aufweisen.<sup>414</sup> Um den Planungs- und Entscheidungsprozess des Eigentümers nicht über das erforderliche Maß hinaus in die Länge zu ziehen, ist die verbindliche Auskunft zeitnah nach Stellung des Antrags auf verbindliche Auskunft zu erteilen.<sup>415</sup> Andernfalls erschwert die Finanzverwaltung möglicherweise die Grundrechtswahrnehmung oder macht sie gar sinnlos, sodass hieraus eine Entwertung der Grundrechtsposition

---

<sup>411</sup> Grenzen der Bindungswirkung ergeben sich aus dem Legalitätsprinzip gem. Art. 20 Abs. 3 GG, siehe dazu Kapitel 3, A. IV.

<sup>412</sup> Allgemein dazu *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 20 Rz. 140 ff.

<sup>413</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 195.

<sup>414</sup> *Ziekow*, LKRZ 2008, 1, 3; mit weiteren Ausführungen zur Beschleunigung des Verwaltungsverfahrens zwecks wirksamen Verwaltungsvollzugs, der seinerseits ein Gut von Verfassungsrang ist *Ramsauer*, in: *Kopp/Ramsauer*, § 42a Rz. 5.

<sup>415</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 195; *dies.*, FS Kirchhof II, 1657, 1665; in diesem Sinne auch *Jachmann*, Fiktion, S. 739.

folgt.<sup>416</sup> Dieser Grundrechtseingriff ist nur gerechtfertigt, solange die Länge des Verfahrens zur Erteilung einer rechtmäßigen verbindlichen Auskunft erforderlich ist. Die Finanzverwaltung ist dementsprechend gehalten, einen Antrag auf verbindliche Auskunft zügig zu bescheiden, um zukünftige Dispositionen des Steuerpflichtigen abzusichern.<sup>417</sup> Der Gesetzgeber hat seinerseits das Verfahren entsprechend zu regeln.<sup>418</sup>

## 2. Eigentumsdispositionen im Schutzbereich des Art. 12 GG

Neben Art. 14 GG ist Art. 12 GG das Hauptfreiheitsrecht des Wirtschaftslebens und schafft mit ersterem zusammen die Grundlage für eine markt- und wettbewerbsorientierte Wirtschaftsordnung.<sup>419</sup>

### a) Der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG

Das Grundrecht schützt – entgegen dem Wortlaut einheitlich<sup>420</sup> – die freie Wahl und freie Ausübung eines Berufes. Bei einem Beruf handelt es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht nur vorübergehende Betätigung zur Schaffung und Erhaltung einer Lebensgrundlage.<sup>421</sup> In den Schutzbereich des Art. 12 GG fallen selbstständige und unselbstständige genauso wie freie oder arbeitnehmerähnliche Berufe, sonstige denkbare Mischformen sowie die Gewerbefreiheit.<sup>422</sup> Geschützt ist ebenso die Unternehmerfreiheit,<sup>423</sup> deren Inhalt sehr facettenreich ist.<sup>424</sup> Zu der Unternehmerfreiheit, bei der es sich nur um eine spezielle Teilfreiheit der Berufsfreiheit des Unternehmers handelt,<sup>425</sup> gehören insbesondere die Vertrags-, Dispositions-,<sup>426</sup> Produktions-, Wettbewerbs-,<sup>427</sup> Preis-<sup>428</sup> und die Organisationsfreiheit.<sup>429</sup> Im Ergebnis kann im Schutze der Berufsausübungs- und Berufswahlfreiheit jede wirtschaftliche Tätigkeit, die auch die gewerblichen und unternehmerischen Betätigungen erfasst, betrieben werden.<sup>430</sup>

---

<sup>416</sup> Jachmann, Fiktion, S. 740; Fröhler, FS Ule, 55, 68.

<sup>417</sup> Hey, FS Kirchhof II, 1657, 1665; dies., Steuerplanungssicherheit, S. 195; Seer, in: T/L, § 21 Rz. 12 ff.

<sup>418</sup> So zum Grundsatz Jachmann, Fiktion, S. 740.

<sup>419</sup> Scholz, in: M/D, Art. 12 Rz. 4 u. 87; H.-P. Schneider, in: HdGR, Art. 12 Rz. 15; Stern, Staatsrecht IV/1, § 111 I 1 (S. 1766).

<sup>420</sup> Die Annahme eines einheitlichen Schutzbereichs ist geboten, da klare eine Trennung zwischen Wahl und Ausübung eines Berufes nicht möglich ist. Vielmehr wird die Berufswahl durch ihre Ausübung ständig bestätigt, sodass im Ergebnis ein einheitlicher Komplex aus verschiedenen Blickwinkeln betrachtet wird; BVerfG, Urteil v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377, 403 in st. Rspr.; Mannsen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rz. 1 f.; H.-P. Schneider, in: HdGR, Art. 12 Rz. 31; Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rz. 35 u. 56; Mann, in: Sachs, Art. 12 Rz. 14; Scholz, in: M/D, Art. 12 Rz. 22 u. 25.

<sup>421</sup> BVerfG, Urteil v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377, 397 in st. Rspr.; Mann, in: Sachs, Art. 12 Rz. 45; zu den Diskussionen um die einzelnen Voraussetzungen, siehe Scholz, in: M/D, Art. 12 Rz. 30 ff.

<sup>422</sup> Scholz, in: M/D, Art. 12 Rz. 18 f.

<sup>423</sup> BVerfG, Urteil v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, BVerfGE 50, 290, 363.

<sup>424</sup> Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rz. 59 u. 61; Mannsen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rz. 69 ff.

<sup>425</sup> Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rz. 61; Mannsen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rz. 69.

<sup>426</sup> Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rz. 61.

<sup>427</sup> Breuer, in: HdStR VIII, 2010, § 170 Rz. 89.

<sup>428</sup> H.-P. Ipsen, Preiskontrolle, S. 79 ff.

<sup>429</sup> Mestmäcker, FS H. Westermann, S. 411 ff.

<sup>430</sup> Scholz, in: M/D, Art. 12 Rz. 87.

## b) Art. 12 Abs. 1 GG als Spezialgrundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit

In Anbetracht dessen ist Art. 12 GG als Freiheitsrecht zu qualifizieren, das der allgemeinen Handlungsfreiheit als solches im beruflichen Kontext als Spezialgrundrecht vorgeht.<sup>431</sup> Die Garantie dieser Freiheit ist die Grundlage für die wirtschaftliche und soziale Entfaltung des Einzelnen und dient damit der eigenverantwortlichen Existenzgestaltung sowie der Erlangung bzw. Erhaltung eines sozialen Status.<sup>432</sup> Die Möglichkeit, frei darüber zu entscheiden, auf welche Weise der Lebensunterhalt verdient wird, schafft Raum für das Streben nach persönlichem Fortschritt, Eigeninitiative und Wettbewerb.<sup>433</sup> Diese wirtschaftliche und soziale Eigenverantwortlichkeit, die der Sicherung der eigenen Existenz der natürlichen Person dient, ist Bedingung für ihre freie Persönlichkeitsentfaltung.<sup>434</sup>

## c) Steuern als Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG

Es stellt sich die Frage, inwiefern die Besteuerung eines Sachverhalts einen Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG darstellen kann. Grundsätzlich bietet Art. 12 GG einen umfassenden Schutz gegen Beeinträchtigungen, die sich auf berufliche Betätigungen beziehen und diese zum Gegenstand haben. Allerdings erkennt das Bundesverfassungsgericht an, dass Art. 12 GG einen besonderen Freiheitsraum schützt, der auch dann tangiert ist, wenn dies nicht unmittelbar die Intention der Norm bzw. Maßnahme ist.<sup>435</sup> Äußerste Grenze ist jedoch die allgemeine Möglichkeit der Beeinträchtigung eines nicht bestimmbareren Personenkreises.<sup>436</sup> In Bezug auf Beeinträchtigungen durch Steuern herrscht demgegenüber Uneinigkeit hinsichtlich der Anforderungen an einen solchen Eingriff.

Das Bundesverfassungsgericht geht von der Eröffnung des Schutzbereichs des Art. 12 GG nur aus, wenn eine Steuer in „engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs steht und – objektiv – eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lässt“.<sup>437</sup> Dementsprechend muss die Norm rein objektiv, das heißt, ohne, dass es auf die Lenkungsintention des Gesetzgebers ankommt, einen Beitrag zur Ausgestaltung des Berufes leisten.<sup>438</sup> Entfaltet die Steuer erdrosselnde Wirkung und macht sie es dem Grundrechtsträger damit unmöglich, seiner Tätigkeit nachzugehen, so schlägt die Ausübungsregelung in eine Einschränkung der Berufswahlfreiheit um.<sup>439</sup>

In der wissenschaftlichen Literatur wurden hingegen andere Kriterien entwickelt, die eine Maßnahme erfüllen muss, um als Eingriff in den Schutzbereich zu gelten. Zum Teil wird ein extensiver Ansatz

---

<sup>431</sup> Scholz, in: *M/D*, Art. 12 Rz. 20 u. 122; Wieland, in: *Dreier*, Art. 12 Rz. 25; P. Kirchhof, *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*, S. 56.

<sup>432</sup> Scholz, in: *M/D*, Art. 12 Rz. 20.

<sup>433</sup> H.-P. Schneider, in: *HdGR*, Art. 12 Rz. 15.

<sup>434</sup> Stern, *Staatsrecht IV/1*, § 111 I 1 (S. 1765); Scholz, in: *M/D*, Art. 12 Rz. 20; für eine umfassende Darstellung der Anwendungsfelder des Grundrechts und die Folgen für das Individuum in einer freiheitlichen Gesellschaft, siehe H.-P. Schneider, in: *HdGR*, Art. 12 Rz. 1 ff.

<sup>435</sup> BVerfG, Beschluss v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, 185; Beschluss v. 12.1.1967 – 1 BvR 169/63, BVerfGE 21, 73, 85; Beschluss v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 384; Urteil v. 3.11.1982 – 1 BvR 4/78, BVerfGE 61, 291, 308.

<sup>436</sup> Siehe über die Fundstellen der Fn. 429 hinaus BVerfG, Beschluss v. 12.6.1990 – 1 BvR 355/86, BVerfGE 82, 209, 223; Beschluss v. 25.3.1992 – 1 BvR 298/86, BVerfGE 86, 28, 37; Urteil v. 17.2.1998 – 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228, 254; Urteil v. 30.3.2004 – 2 BvR 1520/01, BVerfGE 110, 226, 254.

<sup>437</sup> BVerfG, Urteil v. 30.10.1961 – 2 BvR 1876/91, BVerfGE 13, 181, 185; Urteil v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 167; Urteil v. 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91, BVerfGE 98, 83, 97; zustimmend H.-P. Schneider, in: *HdGR*, Art. 12 Rz. 119 ff.; Wieland, in: *Dreier*, Art. 12 Rz. 79 ff.; Jarass, *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz*, S. 81 f.

<sup>438</sup> H.-P. Schneider, in: *HdGR*, Art. 12 Rz. 98.

<sup>439</sup> BVerfG, Beschluss v. 1.4.1971 – 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 29; Beschluss v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69, BVerfGE 38, 61, 81 ff.; H.-P. Schneider, in: *HdGR*, Art. 12 Rz. 119; Wieland, in: *Dreier*, Art. 12 Rz. 80.

verfolgt, demzufolge eine berufsregelnde Tendenz nicht erst dann zu verzeichnen sei, wenn dadurch der Beruf konkret ausgestaltet werde. Vielmehr sei das Kriterium bereits dann erfüllt, wenn eine Steuer an das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielung anknüpfe, da das Einkommen bzw. der Lohn Zweck der beruflichen Tätigkeit und als Gegenleistung für die berufliche bzw. gewerbliche Tätigkeit vom Schutzbereich des Art. 12 GG erfasst sei.<sup>440</sup> Im Gegensatz dazu vertritt *Selmer* einen sehr restriktiven Ansatz. Der Schutzbereich des Art. 12 GG sei nur eröffnet, wenn sich eine Norm gerade auf „die berufliche Betätigung [bezieht] und diese unmittelbar zum Gegenstand [hat].“ Dementsprechend kommt nur ein Eingriff durch eine Lenkungsnorm in Betracht, mit der der Gesetzgeber die Beeinflussung des Verhaltens des Steuerpflichtigen intendiert. Fiskalwecknormen, die den Schutzbereich möglicherweise mittelbar beeinträchtigen, wären in diesem Fall nicht an Art. 12 GG zu messen. Eine konträre Position nimmt *Birk* ein, indem er annimmt, dass eine Gestaltungswirkung bereits dann grundrechtsrelevant sei, wenn sie vom Gesetzgeber im Zeitpunkt der Verabschiedung der Norm prognostiziert wurde oder zumindest prognostizierbar war.<sup>441</sup> Erst auf Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung prüft er, in welcher Form die Berufsausübung geregelt wurde. Hierbei differenziert er: Einerseits zwischen gezielten und ungezielten Ausweichwirkungen, worunter nach seiner Definition Maßnahmen des Steuerpflichtigen zur Umgehung des steuerbegründenden Tatbestandes fallen. Und andererseits zwischen gezielten und ungezielten Folgewirkungen, die in seiner Theorie Dispositionen umfassen, die der Steuerpflichtige in Folge der Steuerbelastung veranlasst.<sup>442</sup>

#### d) Rechtssicherheit als Voraussetzung zur Ausübung der Berufsfreiheit

Eine Beurteilung der Überzeugungskraft der einzelnen Ansätze kann an dieser Stelle dahinstehen. Entscheidend ist, dass Einigkeit darüber herrscht, dass eine Steuer grds. in den Schutzbereich des Art. 12 GG eingreifen kann. Geht man, eine der vorgenannten Theorien folgend, davon aus, dass eine Steuer den grundrechtsrelevanten Bereich tangiert, so muss der Grundrechtsträger Planungssicherheit hinsichtlich seiner Abgabenbelastungen haben, um seine beruflichen und gewerblichen Aktivitäten an die steuerlichen Rahmenbedingungen anpassen zu können.<sup>443</sup> Denn kann er zum Zeitpunkt der Wahl und insbesondere der Ausübung des Berufes nicht vorhersehen, welche steuerlichen Begünstigungen er wahrnehmen bzw. welchen Belastungen er ausweichen kann oder hinnehmen muss, kann er seine Freiheit im beruflichen Kontext nicht selbstbestimmt wahrnehmen. Erhält er erst in Form eines Steuerbescheids, eines Abschlussvermerks des Betriebsprüfers oder eines Finanzgerichtsurteils nach der Ausübung seines Berufes endgültige Gewissheit über die steuerlichen Folgen seines vorherigen Handelns, das er zu diesem Zeitpunkt nicht mehr beeinflussen kann, so kann er zum Zeitpunkt der Ausübung seines Berufes keine informierte Entscheidung treffen.<sup>444</sup> Da eine solche Entscheidung jedoch nur in Kenntnis möglichst aller prognostizierbarer Parameter getroffen und erst dann die verfassungsrechtlich verbürgte Berufsfreiheit voll wahrgenommen werden kann, müssen die steuerlichen Folgen zum Zeitpunkt der Berufsausübung in Form einer konkreten Kalkulationsgröße vorhersehbar sein.<sup>445</sup> Dies ist Grundlage für Entscheidungen und Dispositionen des Steuerpflichtigen, die ihm im Rahmen seiner Berufsausübung

---

<sup>440</sup> *Scholz*, in: *M/D*, Art. 12 Rz. 426; *Seer*, Verständigungen, S. 309; *Papier*, Der Staat Bd. 11 (1972), 483, 494 ff.; *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, S. 57; *Weber/Crezelius*, FS Klein, 542, 546 ff.; *Vogel/Waldhoff*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Vorbem. Zu Art. 104a – 115 Rz. 563 in diese Richtung argumentiert auch *Hohmann*, DÖV 2000, 206, 208 f., der jedoch erst ab dem Überschreiten ab einer nicht näher präzisierten Erheblichkeitsschwelle von einem Eingriff ausgeht.

<sup>441</sup> *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 216 ff.

<sup>442</sup> *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 219.

<sup>443</sup> *Seer*, Verständigung, S. 310; *Birk*, FS Pöllath, S. 161, 164; *Kisker*, VVDStRL 32 (1974), 149, 161 ff., 179 ff.

<sup>444</sup> *Birk*, FS Pöllath, S. 161, 164; in diesem Sinne auch *Tipke*, FS Rose, 91, 100 f.

<sup>445</sup> *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 23 Rz. 23; *ders.*, Verständigungen, S. 311; *Rose*, StbJb 1987/88, S. 361, 365 ff. u. 381; *Tipke*, FS Rose, S. 91, 100 ff.

ökonomisch sinnvoll erscheinen. In besonderem Maße zeigt sich die Notwendigkeit der Planungssicherheit in Bezug auf die zu erwartende Steuerlast mit Blick auf die Unternehmerfreiheit. Ohne entsprechende Sicherheit ist es dem Unternehmer schwerlich möglich, sein Unternehmen optimal zu organisieren, marktgerechte Preise festzusetzen, Produktionsstätten zu wählen und ökonomisch sinnvolle Kauf-, Miet-, Dienstleistungs- oder Werkverträge zu schließen. Planungssicherheit ist dementsprechend Bedingung für die Entfaltung der verfassungsrechtlich garantierten Handlungsfreiheit im beruflichen Kontext.<sup>446</sup>

An diesem Gewährleistungsmaßstab muss sich auch eine zweckmäßige Regelung der verbindlichen Auskunft messen lassen. Eine belastbare wirtschaftliche Planung für die Wahl und Ausübung eines Berufes kann nur auf Grundlage von Rechtsicherheit hinsichtlich der zukünftigen steuerlichen Belastung erfolgen.<sup>447</sup> Hinsichtlich der Kriterien, die eine verbindliche Auskunft zu diesem Zweck erfüllen muss, kann auf obige Ausführungen zu Art. 14 Abs. 1 GG verwiesen werden.<sup>448</sup>

### 3. *Eigentumsdispositionen im Schutzbereich von Art. 2 Abs. 1 GG*

Art. 2 Abs. 1 GG schützt die allgemeine Handlungsfreiheit und die freie Entfaltung der Persönlichkeit. Im vermögensrechtlichen und beruflichen Kontext wird diese Freiheit bereits von Art. 12 und 14 GG geschützt, wodurch die Grundlage für die Entfaltung der Persönlichkeit gelegt wird.<sup>449</sup> Dahinter tritt Art. 2 Abs. 1 GG subsidiär zurück. Mit Blick auf die obigen Ausführungen erübrigt sich die Herleitung eines Maßstabes aus Art. 2 Abs. 1 GG für die Erarbeitung von Merkmalen für eine zweckmäßige Regelung der verbindlichen Auskunft.

## II. Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem. Art. 3 Abs. 1 GG

Gem. Art. 3 Abs. 1 GG sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Dieses Postulat bindet gem. Art. 1 Abs. 3 GG die Gesetzgebung, die Verwaltung sowie die Rechtsprechung, sodass Gleichheit sowohl im Gesetz als auch bei der Gesetzesanwendung gelten muss.<sup>450</sup> Der Inhalt der Bindung variiert aufgrund der unterschiedlichen Aufgaben und Vergleichsperspektiven der jeweiligen Gewalt je nach Aufgabe und Handlungsspielraum.<sup>451</sup> Während der Gesetzgeber einen Gestaltungsauftrag wahrnimmt, indem er existierende Ungleichheiten beseitigt und eine dem Gleichheitssatz genügende Ordnung entwirft, sind Exekutive und Judikative der Rechtsanwendungs- und Entsprechungsgleichheit innerhalb der Gesetzesbindung verpflichtet.<sup>452</sup> In den folgenden Unterkapiteln wird die besondere Stellung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht dargestellt und analysiert, welche Anforderungen der Gleichheitssatz an die Erteilung verbindlicher Auskünfte durch die Finanzverwaltung stellt. Die Bestimmung dieser Anforderungen ist Voraussetzung für die Beantwortung der Frage unter Kapitel 3 B. II. 1. a), ob die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs fördert und damit als eine Verbesserung des Steuervollzugs i.S.d. Art. 108 Abs. 4 GG qualifiziert werden kann.

---

<sup>446</sup> Seer, *Verständigungen*, S. 310.

<sup>447</sup> Seer, in: *T/L*, § 21 Rz. 12 ff.; Birk, *FS Pöllath*, S. 161, 164.

<sup>448</sup> Detailliert dazu Kapitel 3 A. I. 1. a).

<sup>449</sup> C. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 2 Rz. 76 u. 79; Hey, *Steuerplanungssicherheit* S. 173.

<sup>450</sup> P. Kirchhof, in: *M/D*, Art. 3 Rz. 72.

<sup>451</sup> P. Kirchhof, in: *HdStR V*, 1992, § 125 Rz. 1.

<sup>452</sup> P. Kirchhof, in: *HdStR VIII*, 2010, § 181 Rz. 36; ders., in: *HdStR V*, 1992, § 125 Rz. 5 ff.

## 1. Gesetzgebungsgleichheit

Der Gesetzgeber ist im Bereich des Steuerrechts dazu verpflichtet, Gesetze zu erlassen, die, zum einen, die Leistungsfähigkeit des Einzelnen berücksichtigen.<sup>453</sup> Dementsprechend bedarf es, in vertikaler Hinsicht, einer unterschiedlichen Besteuerung der Einkommen entsprechend der Unterschiedlichkeit der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen.<sup>454</sup> Zum anderen hat er für eine gleichmäßige Besteuerung zu sorgen. Zwar wird ihm hinsichtlich der Steueranknüpfung eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zugestanden, hingegen muss die Steuerausgestaltung nachvollziehbar und konsequent, das heißt folgerichtig sein. Dementsprechend sind in horizontaler Sicht gleich hohe Einkommen gleich hoch zu besteuern.<sup>455</sup> Eine ungleiche Besteuerung bzw. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, um nicht gegen das Willkürverbot zu verstoßen.<sup>456</sup>

Der Gesetzgeber hat neben der Pflicht, materielle Gesetze zu erlassen, die dem Gleichheitssatz entsprechen, auch die Aufgabe, Verfahrensregelungen vorzusehen, die eine gleichmäßige Verwaltung der Steuern ermöglichen. Die Steuerpflichtigen müssen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Ist die gleichmäßige Anwendung der materiellen Steuernorm mangels adäquater Verfahrensregeln nicht möglich, so verstößt auch die materielle Regelung gegen den Gleichheitssatz.<sup>457</sup>

## 2. Rechtsanwendungsgleichheit

Davon zu unterscheiden ist die dem Gleichheitssatz entsprechende Anwendung des Steuerrechts durch die Finanzverwaltung. Im Kontext des § 89 Abs. 2 AO wendet die Finanzverwaltung das Steuerrecht bereits zum Zeitpunkt der Erteilung der verbindlichen Auskunft an, indem sie eine bestimmte steuerrechtliche Rechtsfrage in Bezug auf einen genau beschriebenen Sachverhalt beantwortet.<sup>458</sup> Da sie durch die verbindliche Auskunft im Besteuerungsverfahren gebunden ist und den Steuerpflichtigen entsprechend der Auskunft besteuern muss, ist sie bereits in diesem Moment dem Gleichheitssatz verpflichtet. Als verlängerter Arm des Gesetzgebers hat sie dementsprechend durch Rechtsanwendungsgleichheit im Rahmen der Erteilung verbindlicher Auskünfte für die gleichmäßige, das heißt folgerichtige Besteuerung im individuellen Anwendungsfall zu sorgen.<sup>459</sup> Ein gleichmäßiger Gesetzesvollzug sorgt dafür, dass das Steuerrecht als Recht anerkannt wird und schafft dadurch Akzeptanz der Steuerbelastung.<sup>460</sup>

---

<sup>453</sup> Zur bereichsspezifischen Ausformung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht, siehe *Waldhoff*, in: HdStR V, 2007, § 116 Rz. 100 ff.; *Vogel/Waldhoff*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Vorbem. zu Art. 104a – 115 Rz. 500 ff.; *Lehner/Waldhoff*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, Losebl., § 1 Rz. A 76 ff.; *P. Kirchhof*, in: *M/D*, Art. 3 Rz. 422; *Drüen*, in: *T/K*, § 3 AO Rz. 43; *Birk*, FS P. Kirchhof II, § 147; *Droege*, *StuW* 15, 105, 108 f.

<sup>454</sup> *P. Kirchhof*, in: *M/D*, Art. 3 Rz. 422.

<sup>455</sup> BVerfG, Beschluss v. 29.5.1990 – 2 BvL 29/84, BVerfGE 82, 60, 89 f.; Beschluss v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 260; *P. Kirchhof*, in: *M/D*, Art. 3 Rz. 422; *Waldhoff*, *StuW* 2013, 121, 124; *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 165.

<sup>456</sup> BVerfG, Beschluss v. 29.9.1998 – 2 BvR 1790/94, BVerfGE 99, 85, 95; Urteil v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126; Urteil v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 231; *P. Kirchhof*, *M/D*, Art. 3 Rz. 422.

<sup>457</sup> So grundlegend BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; Urteil v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94; siehe dazu auch *Birk*, *StuW* 2004, 277; *Lang*, *StuW* 2006, 22; *Pezzer*, *StuW* 2007, 101; *Waldhoff*, *StuW* 2013, 121; *Meyer*, DÖV 2005, 551; *Hey*, DB 2004, 724; *Kraft/Bäumel*, DB 2004, 615; *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 44; *Seer*, Verständigungen, S. 226; *Tipke*, FS Offerhaus, 819, *Hey*, in: *T/L*, § 3 Rz. 111.

<sup>458</sup> Siehe Kapitel 2 B. I. 1. a).

<sup>459</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 482; *Tipke*, Perspektiven der Finanzverwaltung, 95, 96 f.

<sup>460</sup> *Pezzer*, *StuW* 2007, 101; *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., S. 284; *ders.*, Perspektiven der Finanzverwaltung, 95, 121; *Birk*, *StuW* 2011, 354, 357 ff.; *Hey*, *StuW* 2015, 5, 6 ff.

Ohne Akzeptanz der Besteuerung würde sie als grobe Ungerechtigkeit empfunden werden und Widerstand hervorrufen. Die mangelnde Bereitschaft der Steuerpflichtigen, Finanzierungsverantwortung zu übernehmen würde in der Beeinträchtigung der Funktionsfähigkeit des Staates münden.<sup>461</sup> Anders als der Gesetzgeber, handhabt die Verwaltung die Gleichheit nicht verfassungsunmittelbar, sondern vermittelt durch einfachgesetzliches Recht,<sup>462</sup> sodass dem Gleichheitssatz grundsätzlich genüge getan ist, wenn das die gleichmäßige Besteuerung vorsehende Gesetz entsprechend dem Prinzip vom Gesetzesvorrang angewendet wird.<sup>463</sup> So ist dies auch in § 85 AO vorgesehen. Verkürzt lässt sich dies auf die prägnante Formel bringen, dass Legalität die verfassungsrechtlich verbürgte Egalität gewährleistet.<sup>464</sup> Dementsprechend geht die Rechtsanwendungsgleichheit in großen Teilen in dem Vorrang des Gesetzes gem. Art. 20 Abs. 3 GG auf.

### 3. *Der eigenständige Anwendungsbereich der Rechtsanwendungsgleichheit neben dem Vorrang des Gesetzes*

Dies ist insoweit zutreffend, als dass gerade im Steuerrecht das Bestimmtheitsgebot und der Vorbehalt des Gesetzes in besonderem Maße Platz greifen, damit eine unmittelbare demokratische Legitimation der Besteuerung gesichert ist. Die Bestimmung der Steuerwürdigkeit eines Sachverhalts, die damit verbundene, möglicherweise grundrechtserhebliche Belastungswirkung der Steuer, ihre zentrale staatliche Bedeutung für das Finanzaufkommen sowie der Umstand, dass der Bundesgesetzgeber Steuern mit Wirkung für die Länder regelt, gebieten dem Gesetzgeber eine hohe Regelungsdichte und eine bestimmte Gesetzesgestaltung.<sup>465</sup> Dies führt grundsätzlich dazu, dass die Finanzverwaltung die Steuergesetze aufgrund ihrer Bindung an die Gesetze ausführt, ohne über eigenen Handlungsspielraum zu verfügen.<sup>466</sup>

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass es in diesem, auf den ersten Blick sehr eng wirkenden Korsett Aufgabe der Finanzverwaltung ist, „Gleichheit im Binnenbereich des Gesetzes“<sup>467</sup> herzustellen, der sich bei der Anwendung der Gesetzesbefehle eröffnet.<sup>468</sup> Die Abwägungen der Finanzverwaltung im Rahmen der Anwendung einer Norm im konkreten Fall können schlichtweg nicht gesetzlich vorgegeben werden.<sup>469</sup> Vielmehr ist die Verwaltung in diesem Moment freie Staatsgewalt, die mangels Regelung nicht an ein materielles Steuergesetz gebunden ist.<sup>470</sup> Allerdings greift der Kontrollmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG,<sup>471</sup> sodass die Finanzverwaltung ihrer Pflicht, durch Rechtsanwendungsgleichheit für Belastungsgleichheit zu sorgen, eigenverantwortlich nachkommen muss,<sup>472</sup> indem sie die Norm ohne Ansehen der

---

<sup>461</sup> *Eckhoff*, FS P. Kirchhof II, § 148 Rz. 4.

<sup>462</sup> *P. Kirchhof*, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 36.

<sup>463</sup> *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 34; *Starck*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 3 Rz. 282; *Heun*, in: *Dreier*, Art. 3 Rz. 80; *Boysen*, in: *v. Münch/Kunig*, Art. 3 Rz. 38; *Tipke*, Steuergerechtigkeit, S. 154; *Drüen*, in: *T/K*, L.-sebl., § 3 AO Rz. 33 f.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 477.

<sup>464</sup> *Isensee*, Typisierende Verwaltung, S. 134.

<sup>465</sup> *Weyhausen*, Steuerverwaltung, S. 37.

<sup>466</sup> *Dittmann*, FS Dürig, 221, 228; *Isensee*, Typisierende Verwaltung, S. 133; *P. Kirchhof*, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 45.

<sup>467</sup> *P. Kirchhof*, in: HdStR VIII, 2010, § 181 Rz. 36; *ders.*, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 34.

<sup>468</sup> *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 3 Rz. 34; *P. Kirchhof*, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 16; *Tipke*, StuW 1962, 697.

<sup>469</sup> *Dittmann*, FS Dürig, 221, 228; *P. Kirchhof*, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 16.

<sup>470</sup> *Boysen*, in: *v. Münch/Kunig*, Art. 3 Rz. 37.

<sup>471</sup> *Dittmann*, FS Dürig, 221, 228.

<sup>472</sup> *Vogel*, Ungleichheiten, S. 71, *P. Kirchhof*, StuW 1975, 357, 361.



Person gegenüber jedermann mit demselben Inhalt und derselben Folgerichtigkeit anwendet.<sup>473</sup> Ohne einen sachlichen Grund ist eine Ausnahme nicht zulässig, das heißt die Finanzverwaltung kann keine beliebige Entscheidung entsprechend ihres subjektiven Willens treffen.<sup>474</sup> Eine solche Rechtsanwendung wäre als Willkürentscheidung zu qualifizieren, die sich dadurch gekennzeichnet ist, dass sie „unter keinem denkbaren Aspekt mehr rechtlich vertretbar [ist] und sich daher der Schluss aufdrängt, dass die Entscheidung auf sachfremden [...] Erwägungen beruht.“<sup>475</sup> Es stellt sich folglich die Frage, an welcher Stelle der Rechtsanwendung der Binnenbereich des Gesetzes unter Berücksichtigung von Art. 3 Abs. 1 GG mit Inhalt zu füllen ist.

#### 4. Gleichheit im Binnenbereich des Gesetzes als Gegenstand der Rechtsanwendungs- gleichheit

Rechtsanwendung ist die tatsächliche Umsetzung von Verhaltensregeln, die Gleichheit nach der Individualität des Betroffenen unter Berücksichtigung seiner Besonderheiten schafft.<sup>476</sup> Schematisch gesprochen handelt es sich um einen „Syllogismus der Rechtsfolgenbestimmung“.<sup>477</sup>

##### a) Die Bestimmung des Obersatzes

Die von der Verwaltung vorgefundene Norm ist Grundlage für den Obersatz, unter den sie den konkreten Sachverhalt subsummiert und schlussfolgert, dass die in der Norm postulierte Rechtsfolge für diesen Sachverhalt gilt oder nicht gilt.<sup>478</sup> Dieser Prozess ist vielschichtig. So kann der Obersatz der Norm nicht unmittelbar entnommen werden. Vielmehr muss dieser für die Anwendung auf den konkreten Sachverhalt, auch im Rahmen der Erteilung einer verbindlichen Auskunft, von der Verwaltung eigenverantwortlich gebildet werden.

Bevor die Finanzverwaltung den Obersatz bildet, muss sie zur Beantwortung des Antrags auf eine verbindliche Auskunft die anwendbare Norm aus der Gruppe der in Betracht kommenden auswählen. Zu diesem Zweck sind Regelungsbereiche zu definieren, Konkurrenzfragen zu beantworten und Normwidersprüche auszuräumen.<sup>479</sup> Dabei bedient sie sich des Kanons der Auslegungsmethoden. An dieser Stelle öffnet sich bereits ein, zugegebenermaßen kleines, Fenster für den Handlungsspielraum der Finanzverwaltung, der jedoch unter dem Vorbehalt des Art. 3 Abs. 1 GG steht. Mithin ist zu beobachten, dass bereits bei diesem ersten Zwischenschritt der Rechtsanwendung, der Inhalt der Rechtsanwendungsgleichheit über das Anwendungsgebot des Gesetzmäßigkeitsprinzips hinausgeht.<sup>480</sup>

---

<sup>473</sup> Ursprünglich *Anschütz*, Verfassung des Deutschen Reiches, Art. 109, Anm. 1, S. 523; heute so auch BVerfG, Urteil v. 4.4.1984 – 1 BvR 276/83, BVerfGE 66, 332, 335; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 479; *P. Kirchhof*, StW 1984, 297.

<sup>474</sup> *Boysen*, in: v. *Münch/Kunig*, Art. 3 Rz. 36; *P. Kirchhof*, in: *M/D*, Art. 3 Rz. 429 ff.

<sup>475</sup> BVerfG, Urteil v. 7.4.1992 – 1 BvR 1772/91, BVerfGE 86, 59, 63; Beschluss v. 15.3.1989 – 1 BvR 1428/88, BVerfGE 80, 48, 51; Beschluss v. 13.11.1990 – 1 BvR 275/90, BVerfGE 83, 82, 84.

<sup>476</sup> *P. Kirchhof*, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 41.

<sup>477</sup> *Larenz*, Methodenlehre, S. 272.

<sup>478</sup> *Larenz*, Methodenlehre, S. 272.

<sup>479</sup> *Larenz*, Methodenlehre, S. 313.

<sup>480</sup> *Seer*, Verständigungen, S. 226; *Starck*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 3 Rz. 283; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 478.

Im Rahmen der folgenden Teilschritte gilt dies umso mehr.<sup>481</sup> Hat die Finanzverwaltung die einschlägige Norm bestimmt, sind nämlich deren einzelnen Tatbestandsmerkmale zu präzisieren. Die Notwendigkeit sowie der Grad der Präzisierung hängen davon ab, inwiefern der Gesetzgeber im Tatbestand der Norm einen bestimmten bzw. unbestimmten Rechtsbegriff verwendet hat.

Wie oben bereits angesprochen, ist der Handlungsspielraum der Finanzverwaltung im Falle der Verwendung bestimmter Rechtsbegriffe aufgrund des Vorrangs des Gesetzes grundsätzlich sehr gering. Jedoch sind sie regelmäßig auslegungsbedürftig.<sup>482</sup> Dies ist bedingt durch den Umstand, dass der Gesetzgeber, auch im Bereich des Steuerrechts, keine Wissenschafts- sondern eine Umgangssprache verwendet.<sup>483</sup> Diese zeichnet sich weniger durch genau festgelegte als durch flexible Begriffe aus, deren Bedeutung sich innerhalb eines gewissen Spektrums bewegt.<sup>484</sup> Der Inhalt dieser Begriffe ist aufgrund dessen notwendigerweise vor ihrer Verwendung zu präzisieren ist.<sup>485</sup> Auch hierfür stehen der Verwaltung die anerkannten Auslegungsmethoden zur Verfügung. Der damit eröffnete Freiraum zu Gunsten der Finanzverwaltung muss im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG gefüllt werden, das heißt, dass die Auslegung ohne Ansehung der Person gegenüber jedermann mit demselben Inhalt und derselben Folgerichtigkeit erfolgen muss.<sup>486</sup> Es kristallisiert sich insofern die verfassungsrechtlich angelegte Komplementarität von Gesetzgeber und Verwaltung heraus, als dass der Gesetzgeber den Rechtsanwendern unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes abstrakte Normen zur Verfügung stellt, die Verwaltung jedoch bei der Rechtsanwendung die einzelnen Tatbestandsmerkmale zur Bildung des Obersatzes präzisiert und dabei der Schaffung von Gleichheit im Einzelfall verpflichtet ist.<sup>487</sup> Damit wird sie ihrer Verantwortung für die Verwirklichung der Verfassung im Einzelfall gerecht.<sup>488</sup>

Der Handlungsspielraum und die damit verbundene Verantwortung für die Verwirklichung der Verfassung im Einzelfall sind umso größer, je unbestimmter der vom Gesetzgeber verwendete Rechtsbegriff ist.<sup>489</sup> Um eine belastungsgleiche Besteuerung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, knüpft der Gesetzgeber an ihre individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an.<sup>490</sup> Da es sich hierbei um einen Anknüpfungspunkt handelt, der „in besonderem Maße [einer] Entwicklung und gewillkürter Veränderung [unterliegt]“, <sup>491</sup> ist der Gesetzgeber gezwungen, unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden, die von der Finanzverwaltung auszufüllen sind.<sup>492</sup> Die Notwendigkeit, eine unüberschaubare Zahl an Lebenssachverhalten tatbestandlich zu erfassen, die zudem einer dynamischen Entwicklung unterliegen, setzt dem Bestimmtheitsgebot Grenzen. Die Besteuerungsgrundlagen unterliegen einem ständigen Wandel und sind von der Differenz von rechtlicher Gestaltung und wirtschaftlicher Realität geprägt. Um die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und damit die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beurteilen zu können, muss der Gesetzgeber der Finanzverwaltung einen gewissen Handlungsspielraum für die

---

<sup>481</sup> P. Kirchhof, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 16.

<sup>482</sup> Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 46; P. Kirchhof, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 16.

<sup>483</sup> Larenz, Methodenlehre, S. 312; P. Kirchhof, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 16.

<sup>484</sup> P. Kirchhof, in: HdStR VIII, 2010, § 181 Rz. 157.

<sup>485</sup> Larenz, Methodenlehre, S. 312.

<sup>486</sup> P. Kirchhof, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 16.

<sup>487</sup> Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 46; ders., in: Verständigungen, S. 168; P. Kirchhof, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 44; ders., StuW 1975, 357.

<sup>488</sup> P. Kirchhof, StuW 1975, 357, 361; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 479.

<sup>489</sup> Starck, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 3 Rz. 264; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 482; P. Kirchhof, in: HdStR VIII, 2010, § 181 Rz. 159; Seer, Verständigungen, S. 226.

<sup>490</sup> Dittmann, FS Dürig, 221, 228; P. Kirchhof, in: HdStR V, 1992, § 125 Rz. 45.

<sup>491</sup> P. Kirchhof, StuW 1975, 357, 362.

<sup>492</sup> Dittmann, FS Dürig, 221, 228; Vogel, Ungleichheiten, S. 73; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 482 f.; P. Kirchhof, StuW 1975, 357.

Rechtsanwendung gewähren, um eine einzelfall- und gegenwartsgerechte Besteuerung zu ermöglichen.<sup>493</sup> Diesem Imperativ leistet der Gesetzgeber Folge, indem er offene Regelungen trifft,<sup>494</sup> beispielsweise in Form von Pauschalierungsregelungen, Missbrauchstatbeständen, Anordnungen zur wirtschaftlicher Betrachtungsweise, Bewertungsregelungen oder Ermächtigungen zur Zuordnungsbestimmung von Vermögen<sup>495</sup> aber auch Begriffen wie beispielsweise „ordnungsgemäße Buchführung“, „außergewöhnliche Belastung“,<sup>496</sup> „Teilwert“, „gemeiner Wert“, „verdeckte Gewinnausschüttung“ oder „unangemessene Betriebsausgabe“.<sup>497</sup> Diese Begriffe müssen von der Finanzverwaltung zum einen unter der Verwendung der geläufigen Auslegungsmethoden präzisiert, zum anderen jedoch durch Wertungen mit Inhalt gefüllt werden.<sup>498</sup> Der Handlungsspielraum der Finanzverwaltung in Bezug auf die Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe geht dementsprechend weit über den zuvor skizzierten Bereich hinaus. Die Finanzverwaltung verfeinert den abstrakten Begriff, um ihn dadurch mit Inhalt zu füllen und zur Anwendung auf einen konkreten Sachverhalt handhabbar zu machen. Die dabei notwendige Binnendifferenzierung im Moment der Erteilung einer verbindlichen Auskunft erfolgt unter Bindung an Art. 3 Abs. 1 GG,<sup>499</sup> sodass die Wertungen folgerichtig zu treffen sind und der belastungsgleichen Besteuerung zu dienen haben.<sup>500</sup>

#### b) Die Subsumtion des Sachverhalts unter den Obersatz

Neben der Bildung des Obersatzes, umfasst die Rechtsanwendung auch die Subsumtion. Im Kontext der verbindlichen Auskunft handelt es sich hierbei um den Abgleich des in dem Antrag beschriebenen Sachverhalt mit dem gebildeten Obersatz, das heißt einer Unterordnung unter den im Gesetz beschriebenen Tatbestand.<sup>501</sup> Im Rahmen der Bildung des „Syllogismus der Rechtsfolgebestimmung“ ist die Subsumtion das Moment, in dem der Rechtsanwender, hier die die verbindliche Auskunft erteilende Behörde, eine Aussage darüber trifft, ob der konkrete Sachverhalt die im Tatbestand des Gesetzes genannten Merkmale aufweist.<sup>502</sup> Um zu diesem Urteil gelangen zu können, muss der Rechtsanwender den konkreten, beschriebenen Sachverhalt hinsichtlich des Vorliegens der jeweiligen Tatbestandsmerkmale beurteilen.<sup>503</sup> Die Beurteilung nimmt, je nach Tatbestandsmerkmal, unterschiedliche Formen an. Es kann sich um Beurteilungen aufgrund von Wahrnehmungen von Tatsachen,<sup>504</sup> von Deutungen menschlichen Verhaltens,<sup>505</sup> von Einschätzungen aufgrund sozialer Erfahrungen<sup>506</sup> oder gar von Werturteilen<sup>507</sup> handeln. Bei der Beurteilung des konkreten Sachverhalts wird der Finanzverwaltung ein Spielraum zugestanden, „der durch jedermann überzeugende Erwägungen nicht mehr auszufüllen ist.“<sup>508</sup> Vielmehr

<sup>493</sup> *Drüen*, in: *T/K*, Losebl., § 3 AO Rz. 40; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 482.

<sup>494</sup> *P. Kirchhof*, in: *M/D*, Art. 3 Rz. 422; *ders.*, *VVDStRL* 39 (1981), 213, 221; *Seer*, *Verständigungen*, S. 226.

<sup>495</sup> *P. Kirchhof*, *StuW* 1975, 357, 362.

<sup>496</sup> *Drüen*, in: *T/K*, Losebl., § 3 AO Rz. 40.

<sup>497</sup> *Seer*, in: *Bonner Kommentar*, Losebl., Art. 108 Rz. 46.

<sup>498</sup> *BVerfG*, Beschluss v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, *BVerfGE* 101, 132, 138; Beschluss v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, *BVerfGE* 101, 151, 155; *P. Kirchhof*, in: *M/D*, Art. 3 Rz. 72; *Seer*, *Verständigungen*, S. 226.

<sup>499</sup> *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 479

<sup>500</sup> *Dittmann*, *FS Dürig*, 221, 228.

<sup>501</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 274.

<sup>502</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 274; *P. Kirchhof*, *StuW* 1975, 357.

<sup>503</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 274.

<sup>504</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 283 ff.

<sup>505</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 285 f.

<sup>506</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 286 ff.

<sup>507</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 288 f.

<sup>508</sup> *Larenz*, *Methodenlehre*, S. 294.

ist es Aufgabe der Finanzverwaltung, Differenzierungen vorzunehmen und den Sachverhalt einzuordnen, auch wenn einem Tatbestandsmerkmal scharfe Grenzen fehlen oder Anwendungsbereiche gleitend ineinander übergehen.<sup>509</sup> Die Finanzverwaltung ist aufgrund von Art. 3 Abs. 1 GG an dieser Stelle der Erarbeitung einer verbindlichen Auskunft gehalten, folgerichtig zu handeln.

### c) Die Ermessensentscheidung auf der Rechtsfolgenseite

Das Ergebnis des hier beschriebenen Syllogismus<sup>4</sup> ist die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge. Diese tritt ausnahmsweise nicht zwingend ein, wenn der Gesetzgeber der Verwaltung Ermessen einräumt. Im materiellen Steuerrecht sind Ermessensentscheidungen nicht vorgesehen,<sup>510</sup> sodass Ermessensfragen nicht Gegenstand einer verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO sein können. Allerdings ist der Gleichheitssatz bei der Ausübung des Ermessens im Rahmen der Entscheidung über die Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu berücksichtigen.

Aus den vorgehenden Überlegungen ergibt sich, dass der Gleichheitssatz die Finanzverwaltung auch bei der Anwendung von Steuergesetzen bindet und der Gleichheitssatz nicht vom Vorrang des Gesetzes gem. Art. 20 Abs. 3 GG verdrängt wird. Egalität des Steuervollzugs wird nicht ausschließlich durch Legalität des Steuervollzugs gewährleistet. Für die verbindliche Auskunft bedeutet dies zum einen, dass der Gleichheitssatz bei der Erarbeitung der verbindlichen Auskunft, das heißt bei der inhaltlichen Beantwortung der Rechtsfrage in Bezug auf den konkreten Sachverhalt, berücksichtigt werden muss. Dies stellt die Finanzverwaltung vor eine große Herausforderung, da es sich bei Anträgen auf verbindliche Auskünfte stets um komplexe Sachverhalte handelt, auf die regelmäßig komplizierte Normen des Steuerrechts angewendet werden müssen. Die Kompliziertheit der Norm birgt die Gefahr in sich, dass sie in verschiedenen verbindlichen Auskünften aufgrund unterschiedlicher Rechtsansichten nicht gleichheitsgerecht angewendet wird, sodass im Ergebnis ähnliche Sachverhalte im Rahmen von verbindlichen Auskünften unterschiedlich beurteilt und ggf. in einem späteren Besteuerungsverfahren unterschiedlich besteuert werden.<sup>511</sup> Zum anderen ist der Gleichheitssatz bei der Ermessensentscheidung über die Erteilung der verbindlichen Auskunft zu berücksichtigen.

Insofern verpflichtet der Gleichheitssatz die Finanzverwaltung zur Einheitlichkeit der Rechtsanwendung, damit diese kein Zufallswerk ist.<sup>512</sup> Die objektivrechtliche Dimension des Gleichheitssatzes gibt dem Staat vor, die Rechtsanwendungsgleichheit durch Organisations- und Verfahrensregeln abzusichern.<sup>513</sup> Dementsprechend müssen für die verbindliche Auskunft organisatorische und verfahrensrechtliche Regelungen getroffen werden, damit einerseits das Ermessen hinsichtlich des „ob“ der Auskunftserteilung deutschlandweit folgerichtig ausgeübt wird. Andererseits müssen entsprechende Regeln gewährleisten, dass die Auskunft gebende Stelle den Antrag inhaltlich folgerichtig und willkürfrei scheidet, um eine bundesweit gleichmäßige Besteuerung der Steuerpflichtigen sicherzustellen. Nur dann wird dem Vereinheitlichungsgebot genüge getan, dass die Verwaltung zur einheitlichen Besteuerung der Steuerpflichtigen verpflichtet.<sup>514</sup>

---

<sup>509</sup> *Larenz*, Methodenlehre, S. 294.

<sup>510</sup> *Vogel*, Ungleichheiten, S. 73; *Drüen*, in: *T/K*, Losebl., § 3 Rz. 39.

<sup>511</sup> *Pezzer*, *StuW* 2007, 101, 107; in diesem Sinne auch *Hey*, *T/L*, § 3 Rz. 115 und *Tipke*, *FS Kruse*, 215, 218

<sup>512</sup> *Vogel*, Ungleichheiten, S. 75; *Isensee*, *Typisierende Verwaltung*, S. 134.

<sup>513</sup> *Sachs*, in: *Staatsrecht*, § 120 II 11. c).

<sup>514</sup> In diesem Sinne *Seer*, *Verständigungen*, S. 226.

### III. Vorrang des Gesetzes nach Art. 20 Abs. 3 GG

Der Rechtsstaat wird jedoch nicht nur durch die Rechtsanwendungsgleichheit charakterisiert, sondern insbesondere durch das „Primat des Rechts“.<sup>515</sup> Das Grundgesetz greift dies auf und normiert in Art. 20 Abs. 3 GG die „Herrschaft des Gesetzes“<sup>516</sup>, indem es die vollziehende Gewalt an Recht und Gesetz bindet. Zur vollziehenden Gewalt gehört alle staatliche Gewalt, die weder förmliche Gesetzgebung, noch Rechtsprechung ist.<sup>517</sup> Dementsprechend ist auch die Finanzverwaltung Adressatin dieser Norm; darüber hinaus wiederholt § 85 AO einfachgesetzlich ihre Pflicht zum gesetzmäßigen Handeln.

Diese Pflicht ist zu berücksichtigen, wenn in Kapitel 3 B. II. 1. a) bb) geprüft wird, ob die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte die Gesetzmäßigkeit des Steuervollzugs fördert und damit als eine Verbesserung des Steuervollzugs i.S.d. Art. 108 Abs. 4 GG qualifiziert werden kann. Zudem ist der Vorrang des Gesetzes zur Beantwortung der Frage in Kapitel 3 B. III. c) bb) relevant, inwiefern hierdurch einer fiktiven verbindlichen Auskunft Grenzen gesetzt werden.

Gebunden ist die Finanzverwaltung grundsätzlich, und konkret im Rahmen der Erteilung verbindlicher Auskünfte, in zweierlei Hinsicht: Zum einen sind Recht und Gesetz als „Sollenssätze“<sup>518</sup> zu beachten. Recht und Gesetz sind Ordnungsfaktoren, die nicht zur Disposition der vollziehenden Gewalt stehen, sondern von ihr angewandt und durchgesetzt werden müssen.<sup>519</sup> Dementsprechend handelt es sich um einen Befehl zur Anwendung und Vollziehung von Recht und Gesetz<sup>520</sup> - unter anderem bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte. Zum anderen dürfen untergesetzliche Rechtsnormen und Rechtsakte, bspw. verbindliche Auskünfte, Recht und Gesetz nicht widersprechen. Es gilt folglich ein Abweichungsverbot von den Inhalten von Recht und Gesetz, das dem Handeln der Verwaltung damit Grenzen setzt.<sup>521</sup> Wird diese Grenze von der vollziehenden Gewalt beispielsweise durch eine Norm, Satzung, Rechtsverordnung, Verwaltungsvorschrift oder eben einen Verwaltungsakt, z.B. in Form einer verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO, überschritten, so ist die Verwaltung zur Rücknahme des (anfechtbaren) Verwaltungsakts bzw. zur Aufhebung der (nichtigen) Norm verpflichtet.<sup>522</sup> Eine solche Korrektur ist notwendig, um dem Auftrag der effektiven Vollziehung von Recht und Gesetz nachzukommen.<sup>523</sup> Diese beiden Elemente, Befolgungsgebot und Abweichungsverbot, werden unter dem Begriff „Vorrang des Gesetzes“ zusammengefasst.

Dieser Terminus ist zwar prägnant, aber ausweislich des Wortlauts unpräzise. Maßstab für das Verwaltungshandeln und damit auch für die verbindliche Auskunft sind nämlich einerseits das Recht und andererseits das Gesetz. Der Gesetzesbegriff in Art. 20 Abs. 3 GG umfasst das Grundgesetz, formelle und

---

<sup>515</sup> *Stern*, Staatsrecht I, § 20 IV 4 (S. 796).

<sup>516</sup> *O. Mayer*, Verwaltungsrecht I, S. 65.

<sup>517</sup> *O. Mayer*, Verwaltungsrecht I, S. 7; *Robbers*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3314; *Sachs*, in: *ders.*, Art. 20 Rz. 83.

<sup>518</sup> *Gärditz*, in: Berliner Kommentar, Losebl., C Art. 20 (6. Teil) Rz. 86.

<sup>519</sup> *Ossenbühl*, in: HdStR V, 2007, § 101 Rz. 4; *Gärditz*, in: Berliner Kommentar, Losebl., C Art. 20 (6. Teil) Rz. 86; *Schnapp*, in: v. *Münch/Kunig*, Art. 20 Rz. 65.

<sup>520</sup> *Schulze-Fielitz*, in: *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 92; *Sommermann*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 20 Rz. 271; *Sachs*, in: *ders.*, Art. 20 Rz. 110.

<sup>521</sup> *Ossenbühl*, in: HdStR V, 2007, § 101 Rz. 6; *Schulze-Fielitz*, in: *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 92; *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 59.

<sup>522</sup> *Sommermann*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 20 Rz. 271; *Ossenbühl*, in: HdStR V, 2007, § 101 Rz. 10; *Gärditz*, in: Berliner Kommentar, Losebl., C Art. 20 (6. Teil) Rz. 91.

<sup>523</sup> *Robbers*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3358; *Gärditz*, in: *Friauf/Höfling*, Losebl., C Art. 20 (6. Teil) Rz. 91.

materielle Gesetze, das heißt auch Satzungen und Rechtsverordnungen, nach Art. 59 Abs. 2 GG transformiertes Völkervertragsrecht sowie unmittelbar anwendbares EG- und EU-Recht.<sup>524</sup> An Innenrecht, wie beispielsweise Verwaltungsvorschriften, Erlasse, Weisungen, BMF-Schreiben etc., ist die Finanzverwaltung bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte nicht gebunden.<sup>525</sup> Der Grund dafür liegt in dem Umstand, dass sie dem Vorbehalt des Gesetzes nicht genügen, da sie nur kraft der Geschäftsleitungsbezugnis der Verwaltung zur Regelung ihrer inneren Organisation und entsprechend der Art. 70 ff. GG erlassen wurden. Zudem richten sie sich nur auf den verwaltungsrechtlichen Innenraum, um dort die Verwaltung bei der Normkonkretisierung zu unterstützen.<sup>526</sup> Eine Bindung der Finanzverwaltung an das Innenrecht gegenüber dem Steuerpflichtigen kommt ggfs. vermittelt durch Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht. Dies ist dann möglich, sofern sie in der Vergangenheit bereits eine verbindliche Auskunft entsprechend dem Innenrecht erteilt hat.<sup>527</sup>

Des Weiteren verweist Art. 20 Abs. 3 GG auf das Recht als Maßstab für das Handeln der vollziehenden Gewalt. Offensichtlich geht der Verfassungsgeber davon aus, dass Recht und Gesetz nicht zwingend deckungsgleich sind.<sup>528</sup> Unter dem Eindruck des Dritten Reichs erkennt er an, dass bei dem Gesetzesvollzug nicht nur das positive, sondern auch das überpositive Recht berücksichtigt werden muss.<sup>529</sup> Der Inhalt dessen ist die Idee der Gerechtigkeit, als Kernelement der Rechtsstaatlichkeit.<sup>530</sup> Die Definition von Gerechtigkeit ist jedoch nicht dem individuellen Rechtsanwender überlassen, sondern muss von ihm mit den Mitteln der Rechtsdogmatik aus dem positiven Recht heraus gewonnen werden.<sup>531</sup> Dementsprechend dient der Verweis auf das Recht als Rückkopplung des Verwaltungshandelns an das Grundgesetz und kommt in dreierlei Hinsicht zum Tragen.<sup>532</sup> Bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte muss die Finanzverwaltung die Verfassung, erstens, berücksichtigen, wenn ihr das Gesetz, wie beispielsweise im Falle von unbestimmten Rechtsbegriffen oder Ermessensentscheidungen, Beurteilungsspielräume lässt.<sup>533</sup> Zweitens muss die Finanzverwaltung Konflikte zwischen der Gesetzesverbindlichkeit und individueller Ungerechtigkeit mittels verfassungskonformer Auslegung der anzuwendenden

---

<sup>524</sup> BVerfG, Beschluss v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 227; Beschluss v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, 42; BVerwG, Urteil v. 10.12.1969 – VIII C 104.69, BVerwGE 34, 278, 281; Urteil v. 17.2.1978 – I C 102.76, BVerwGE 55, 250, 255; *Sachs*, in: *ders.*, Art. 20 Rz. 107; *Jarass*, in: *Jarass/Piero*, Art. 20 Rz. 53; *Robbers*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3324 ff.; *Schmidt-Aßmann*, in: HdStR II, 2004, § 26 Rz. 34 ff.

<sup>525</sup> Innenrecht grundsätzlich nicht unter den Gesetzesbegriff des Art. 20 Abs. 3 GG subsumierend *Schulze-Fielitz*, in: *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 93; *Sachs*, in: *ders.*, Art. 20 Rz. 107; *Jarass*, in: *Jarass/Piero*, Art. 20 Rz. 53; a.A. *Gärditz*, in: *Friauf/Höfling*, Losebl., C Art. 20 (6. Teil) Rz. 56 f.; *Pöcker*, JZ 2006, 1108 ff.; *Achterberg*, DÖV 1973, 289 ff. mit dem Argument, dass es keinen Unterschied für die Frage der Gesetzesbindung mache, ob der Adressat der Norm inner- oder außerhalb der Verwaltung steht.

<sup>526</sup> *Sobota*, Das Prinzip Rechtsstaat, S. 118; *Seiler*, Parlamentsvorbehalt; S. 202 ff., S. 251 ff.; *Saurer*, Rechtsverordnung, S. 333 f.; *Jarass*, JuS 1999, 105 ff.

<sup>527</sup> *Sobota*, Das Prinzip Rechtsstaat, S. 118; *Sachs*, in: *ders.*, Art. 20 Rz. 438.

<sup>528</sup> BVerfG, Urteil v. 14.2.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269, 286 f.; zustimmend *Gärditz*, in: Berliner Kommentar, Losebl., C Art. 20 (6. Teil) Rz. 67; *Schmidt-Aßmann*, in: HdStR II, 2004, § 26 Rz. 41.

<sup>529</sup> *Sachs*, in: *ders.*, Art. 20 Rz. 107; *Jarass*, in: *Jarass/Piero*, Art. 20 Rz. 52.

<sup>530</sup> *Robbers*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3345; *Sommermann*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 20 Rz. 267 ff.

<sup>531</sup> *Schmidt-Aßmann*, in: HdStR II, 2004, § 26 Rz. 42.

<sup>532</sup> *Robbers*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3335 ff., 3342 ff.; *Gärditz*, in: *Friauf/Höfling*, Losebl., C Art. 20 Rz. 673 hält die Aufnahme des „Rechts“ in Art. 20 Abs. 3 GG für eine Tautologie. Recht und Gesetz fallen seiner Auffassung nach stets zusammen, da Gesetze aufgrund des demokratischen Gesetzgebungsprozesses das Substrat des allein relevanten Gerechtigkeitsempfindens des Volkes seien. So auch *Schnapp*, in: v. *Münch/Kunig*, Art. 20 Rz. 61.

<sup>533</sup> Zur Bindung der Verwaltung an das Recht grds. *Schmidt-Aßmann*, in: HdStR II, 2004, § 26 Rz. 43; *Schulze-Fielitz*, in: *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 94.

Norm und verhältnismäßiger Rechtsanwendung lösen.<sup>534</sup> Drittens bindet die Verfassung die Finanzverwaltung an die institutionalisierten Verfahren zur Überprüfung des Verhältnisses von Gesetz und Recht auf Grundlage des Grundgesetzes, Art. 93 Abs. 1 Nr. 2, 4a, 4b GG. Die Anwendung überpositiver Normen aufgrund selbstgebildeter Überzeugungen ist nicht zulässig.<sup>535</sup>

Zusammenfassend hat Art. 20 Abs. 3 GG für die Finanzverwaltung zum einen zur Konsequenz, dass sie (u.a.) bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte gesetzmäßig zu handeln hat, das heißt die Steuergesetze anwenden muss und nicht gegen sie verstoßen darf.<sup>536</sup> Das bedeutet, dass sie entsprechend der Vorgaben des § 89 Abs. 2 AO agieren und bei der Beantwortung der Rechtsfrage das einschlägige Gesetz anwenden muss. Ist die verbindliche Auskunft rechtswidrig, so ist sie zu deren Rücknahme verpflichtet. Gleiches gilt bei der Festsetzung der Steuer durch den Steuerbescheid gem. § 155 Abs. 1 AO. Dies muss durch die steuerverfahrensrechtlichen Regelungen gewährleistet sein. Zum anderen hat sie bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte das Recht zu wahren. Aus diesem Grunde muss sie auf die oben beschriebene Art und Weise dafür Sorge tragen, dass die verbindlichen Auskünfte im Einklang mit dem Gesetz stehen.

Die Tatsache, dass die Finanzverwaltung an Recht und Gesetz gebunden ist, ist auch Folge der Gewaltenteilung. Deren Inhalt und Bezug zur verbindlichen Auskunft ist Gegenstand des folgenden Kapitels.

#### **IV. Gewaltenteilung nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG**

Als Vordenker des Konzepts der Gewaltenteilung wird gemeinhin *Montesquieu* genannt, der in der funktionalen Dreiteilung der Staatsgewalt die Grundlage für eine freiheitliche Gesellschaft sah. Er unterschied zwischen der gesetzgebenden, der vollziehenden und der richterlichen Gewalt (*puissance législative*, *puissance exécutive* und *puissance de juger*) als eigenständige Handlungsformen, die zwar aufeinander bezogen sind, die der Staat jedoch grundsätzlich voneinander getrennt ausübt.<sup>537</sup> Diese funktionale Teilung der Gewalten wurde vom Parlamentarischen Rat aufgegriffen und findet sich im Grundgesetz in Art. 20 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 3 und 1 Abs. 3 GG sowie in den Überschriften zu den Abschnitten VII, VIII, IX unter der Bezeichnung „Gesetzgebung“, „vollziehende Gewalt“ und „Rechtsprechung“ wieder.<sup>538</sup> Allein diese Verankerung der Gewaltenteilung an verschiedenen Stellen der Verfassung zeugt davon, dass es sich hierbei nicht um einen Unterpunkt der Rechtsstaatlichkeit handelt, sondern um ein selbständiges Strukturprinzip, das der politischen Machtverteilung dient.<sup>539</sup>

Dieses Strukturprinzip ist möglicherweise verletzt, wenn in Anlehnung an das französische Recht eine verbindliche Auskunft fiktiv erteilt wird, sobald die Bearbeitungsfrist abgelaufen ist. In diesem Fall würde nicht die Finanzverwaltung als Teil der vollziehenden Gewalt die verbindliche Auskunft selbstständig erteilen. Vielmehr würde die gesetzgebende Gewalt per Gesetz festlegen, dass mit Ablauf der Bearbeitungsfrist die verbindliche Auskunft so ergeht, wie sie vom Steuerpflichtigen beantragt wurde. Um in Kapitel 3 B. III. 2. c) aa) die Frage zu beantworten, ob der Grundsatz der Gewaltenteilung

---

<sup>534</sup> Zur Bindung der Verwaltung an das Recht grds. *Schmidt-Aßmann*, in: HdStR II, 2004, § 26 Rz. 44; *Schulze-Fielitz*, in: *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 94.

<sup>535</sup> Zur Bindung der Verwaltung an das Recht grds. *Schmidt-Aßmann*, in: HdStR II, 2004, § 26 Rz. 45; *Schulze-Fielitz*, in: *Dreier*, Art. 20 (Rechtsstaat) Rz. 94.

<sup>536</sup> So auch zuletzt BFH, Beschluss v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BFHE 240, 162, 173 f.

<sup>537</sup> *Grzeszick*, in: *M/D*, Losebl., Art. 20 (V. Die Verfassungsentscheidung für die Gewaltenteilung) Rz. 4; 14 ff.; *Sachs*, in: *Sachs*, Art. 20 Rz. 79.

<sup>538</sup> *Robbers*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3189.

<sup>539</sup> *Pieroth/Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 20 Rz. 32; *Di Fabio*, in: HdStR II, 2004, § 27 Rz. 4; *Papier*, Gewaltenteilung, 95.

dadurch tatsächlich verletzt ist, werden in den folgenden Unterkapiteln die Grundlagen der Gewaltenteilung dargestellt (Kapitel 3 A. IV. 1. & 2.) und Anforderung für die entsprechende Reform des § 89 Abs. 2 AO definiert (Kapitel 3 A. IV. 3.).

### 1. Die drei Staatsgewalten des Grundgesetzes

Welche staatlichen Aufgaben unter die jeweilige Gewalt fallen, definiert das Grundgesetz nicht, sondern wird wie selbstverständlich vorausgesetzt und ergibt sich aus einer Gesamtschau des Grundgesetzes.<sup>540</sup>

#### a) Die Gesetzgebung

Die Gesetzgebung ist eine Form der politischen Willensbildung, an deren Ende die Regelung der grundlegenden Belange des Gemeinwesens durch eine staatliche Autorität steht, die das Grundgesetz offen gelassen hat, die aber dennoch der Normierung bedürfen.<sup>541</sup> Sie dient der Schaffung einer allgemeinen Ordnung in einem öffentlichen Verfahren, das den Meinungs austausch ermöglicht und den Ausgleich verschiedener politischer Interessen anstrebt.<sup>542</sup> Die Setzung von Rechtsnormen umfasst sowohl die formelle als auch die materielle Gesetzgebung.<sup>543</sup> Unter die formelle Gesetzgebung fällt der Erlass all jener Normen, die die gesetzgebenden Körperschaften im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens nach Art. 70 ff. GG in Gesetzesform erlassen. Gesetzgebung im materiellen Sinne umfasst abstrakt generelle Normen, die eine zukunftsorientierte Regelung treffen.<sup>544</sup> Materielle und formelle Gesetzgebung können, müssen sich aber nicht zwingend decken, sind aber in jedem Fall funktionell der Gesetzgebung zuzurechnen.

#### b) Die Rechtsprechung

Die rechtsprechende Gewalt umfasst die Rechtsanwendung auf konkrete Sachverhalte mit dem grundsätzlichen Ziel, im Rahmen eines besonderen Verfahrens verbindliche und verselbständigte Entscheidungen in Fällen bestrittenen oder verletzten Rechts zu fällen.<sup>545</sup>

#### c) Die vollziehende Gewalt

Die vollziehende Gewalt schließlich umfasst nicht nur den Gesetzesvollzug, sondern als Auffangbecken auch all jene unmittelbaren, staatlichen Handlungen, die weder von der Gesetzgebung, noch von der Rechtsprechung erfasst sind.<sup>546</sup> Damit fallen sehr verschiedene Arten des unmittelbaren staatlichen Tätigwerdens in den Anwendungsbereich der vollziehenden Gewalt. Diese sind, im Grundsatz, der politischen Staatsführung einerseits und der sonstigen Verwaltung andererseits zuzuordnen. Staatsführung ist die Leitung des Ganzen der inneren und äußeren Politik.<sup>547</sup> Zur Bewältigung der Aktivität und Dynamik des Gemeinschaftswesens, sind schöpferische Entscheidungen zu treffen, ist politische Initiative zu zeigen, dirigierende Kontrolle auszuüben und ausführend tätig zu werden.<sup>548</sup> Verwaltung hingegen ist die Verwirklichung der staatlichen Aufgaben in Bindung an das Gesetz, sodass es sich hierbei um eine

---

<sup>540</sup> Stern, in: Staatsrecht II, § 36 IV 3 (S. 537).

<sup>541</sup> Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 502 f.; Möllers, AöR 132 (2007), 494, 509 f.

<sup>542</sup> Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 504.

<sup>543</sup> Robbers, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3207.

<sup>544</sup> Möllers, AöR 132 (2007), 494, 509 f.; Robbers, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3207.

<sup>545</sup> Robbers, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3225; Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 531; siehe zu einer ausführlichen Darstellung auch Moellers, AöR 132 (2007), 493, 513 f.

<sup>546</sup> Robbers, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3215.

<sup>547</sup> Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 531; Moellers, AöR 132 (2007), 493, 515 f.

<sup>548</sup> Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 531.



angeleitete Tätigkeit handelt.<sup>549</sup> Über den gesetzesabhängigen Vollzug hinaus umfasst die Funktion auch die selbständige Gesetzeskonkretisierung, die eigenverantwortliche Entscheidungsfindung sowie die Wahrnehmung einzelner Aufgaben auf eigene Initiative.<sup>550</sup>

## 2. Die funktionale Gewaltenteilung

Wird zwischen den drei Grundfunktionen des Staats unterschieden, so muss im Hinblick auf eine sinnvolle Arbeitsteilung ein rationales Organisationsschema entworfen werden, das jede Funktion einem Funktionsträger, das heißt einem oder mehreren Staatsorganen, zuweist.<sup>551</sup> Dementsprechend führt die materielle Funktionsteilung zur formellen Organteilung, die idealerweise exklusive Zuständigkeiten eines jeden Organs vorsieht.

Durch die Verteilung der Macht auf verschiedene Organe kompensiert das Grundgesetz das Gewaltmonopol des Staates.<sup>552</sup> Damit strebt der Grundgesetzgeber an, erstens, die Staatsherrschaft zum Schutze der Grundrechte zu mäßigen.<sup>553</sup> Die Widerstände und Ineffizienzen, die aufgrund der funktionalen und organisatorischen Gewaltenteilung entstehenden (beispielsweise durch die Bestellung der Organe einer Funktion durch die einer anderen Gewalt) bremsen die Staatsmacht aus, sodass der Einzelne durch die Übermacht des Staates nicht erdrückt wird.<sup>554</sup> Zweitens wird dadurch gegenseitige Kontrolle der Gewalten ermöglicht und Machtmissbrauch verhindert.<sup>555</sup> Dies schlägt sich in der Verfassung u.a. in Kontrolle der Exekutive durch die Judikative (Art. 19 Abs. 4 GG) und der Regierung durch das Parlament (Art. 59 Abs. 2 GG) nieder, zeigt sich jedoch auch im Rahmen der Rechtsetzung durch die Beteiligung des Bundesrats (Art. 77 f. GG) und des Bundespräsidenten (Art. 82 Abs. 1 GG).<sup>556</sup> Dies gewährleistet ein Gleichgewicht zwischen den Gewalten, das Grundlage für eine moderate, berechenbare Ausübung der Staatsgewalt und damit mittelbar für die Freiheit der Bürger ist.<sup>557</sup> Drittens bezweckt die Gewaltenteilung eine rationale Kompetenzordnung, in der dasjenige Organ eine Funktion wahrnimmt, das geeignet ist, die jeweilige staatliche Entscheidung möglichst richtig zu treffen.<sup>558</sup> Die Geeignetheit misst sich an der Effizienz und Sachgerechtigkeit des Verwaltungshandelns, die von der Struktur des Organs, seiner Besetzung und Arbeitsweise sowie dem Entscheidungsverfahren abhängen.<sup>559</sup> Mit anderen Worten muss die staatliche Gewalt auf eine Weise organisiert werden, die die Erfüllung der staatlichen Aufgaben gemäß den Ziel-, Wert- und Legitimationsvorstellungen der Verfassung am besten ermöglicht.<sup>560</sup> Ein

---

<sup>549</sup> Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 537; Moellers, AöR 132 (2007), 493, 515 f.

<sup>550</sup> Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 537; Moellers, AöR 132 (2007), 493, 518.

<sup>551</sup> Stern, Staatsrecht II, § 36 II 2 (S. 525); Ossenbühl, DÖV 1980, 545, 546; Horn, AöR 127 (2002), 427, 440.

<sup>552</sup> Papier, Gewaltentrennung, 95.

<sup>553</sup> BVerfG, Urteil v. 18.12.1953 – 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225, 247; Beschluss v. 17.7.1996 – 2 BvF 2/93, BVerfGE 95, 1, 15; Robbers, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3195.

<sup>554</sup> Stern, Staatsrecht II, § 36 III 1 (S. 527); Di Fabio, in: HdStR II, 2004, § 27 Rz. 2.

<sup>555</sup> Di Fabio, in: HdStR II, 2004, § 27 Rz. 2.

<sup>556</sup> Stern, in: Staatsrecht I, § 20 IV 3 (S. 796).

<sup>557</sup> BVerfG, Urteil v. 18.12.1953 – 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225, 247; Beschluss v. 28.11.1957 – 2 BvL 11/56, BVerfGE 7, 183, 188; Urteil v. 27.4.1959 – 2 BvF 2/58, BVerfGE 9, 268, 279; Beschluss v. 10.10.1972 – 2 BvL 51/69, BVerfGE 34, 52, 59; Ossenbühl, DÖV 1980, 545, 546; Stern, Staatsrecht II, § 36 IV 4 (S. 539).

<sup>558</sup> BVerfG, Urteil, v. 18.12.1984 – 2 BvE 13/83, BVerfGE, 68, 1, 86; Urteil v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, BVerfGE 90, 286, 364; Urteil v. 22.11.2001 – 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, 151, 207; Urteil v. 7.5.2008 – 2 BvE 1/03, BVerfGE 121, 135, 161 f.; Beschluss v. 17.7.1996 – 2 BvF 2/93, BVerfGE 95, 1, 15 ff.; so auch Stern, Staatsrecht II, § 36 III 3 (S. 530); Di Fabio, HdStR II, 2004, § 27 Rz. 10; Robbers, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3205; Möllers, AöR 132 (2007), 493, 497; Horn, AöR 127 (2002), 427, 447.

<sup>559</sup> Lerche, Gewaltenteilung, 75 f.; Ossenbühl, DÖV 1980, 545, 549 f.; Kuhl, Kernbereich der Exekutive, S. 139; Horn, AöR 127 (2002), 427, 455.

<sup>560</sup> Horn, AöR 127 (2002), 427, 455.

Funktionsträger übt folglich nicht nur eine Funktion, sondern mehrere Funktionen aus, sofern dies zweckdienlich ist. Verfügt ein Funktionsträger nicht über die notwendige Kompetenz, eine bestimmte Funktion wahrzunehmen, ist sie hiervon ausgeschlossen.<sup>561</sup> Spiegelbildlich bedeutet dies, dass zwingende Argumente für die Wahrnehmung dieser Funktion durch einen besonderen Funktionsträger sprechen. Hierbei handelt es sich um den zugriffsfesten Kompetenzbereich eines Funktionsträgers, der nicht von einem anderen Funktionsträger wahrgenommen und ihm dementsprechend als sein Kernbereich nicht entzogen werden kann, ohne gegen Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG zu verstoßen.<sup>562</sup> Zwar sind Verschiebungen der Kompetenzen zur zweckmäßigen Wahrnehmung einzelner Funktionen zulässig; zu einer Aushöhlung der Kompetenz eines anderen Funktionsträgers darf es jedoch nicht kommen.<sup>563</sup> Der Schutz des eigenständigen Kompetenzbereichs der einen Gewalt führt gleichzeitig dazu, dass die andere Gewalt kein funktionales Übergewicht bekommt und verhindert, dass sich die Gewalt in den Händen einer Gewalt konzentriert.<sup>564</sup>

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Grundgesetz, abweichend von dem Prinzip der strikten Trennung der Gewalten, eine funktionale Gewaltenteilung vorsieht, die von Funktionsüberlappungen und – abstrichen zu Gunsten bzw. zu Lasten der unterschiedlichen Funktionsträger geprägt ist.<sup>565</sup> Eine absolute Gleichstellung von Funktion und Organträger ist nicht erfüllbar, sodass das Grundprinzip zwar aufrechterhalten bleibt, aber pragmatisch im Grundgesetz verwirklicht ist.<sup>566</sup>

### 3. Die verbindliche Auskunft im Spannungsfeld von Legislative und Exekutive

Im Hinblick auf die Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft mit Ablauf der Bearbeitungsfrist ist daher darauf zu achten, dass diese Neuerung nicht zu einer unzulässigen Verschiebung der Gewalten führt. Eine unzulässige Verschiebung der Gewalten liegt in diesem Fall vor, wenn der Gesetzgeber zur Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft mit Ablauf der Bearbeitungsfrist funktionell nicht geeignet ist und er damit in den Kernbereich der Exekutive eingreift. Zur Beantwortung der Frage in Kapitel 3 B. III. 2. c) aa), ob die Reform diese Grenzen der funktionalen Gewaltenteilung berücksichtigt, ist es hier nicht notwendig, den Aufgabenbereich eines jeden Funktionsträgers erschöpfend zu erfassen. Ausreichend ist es an dieser Stelle, die Grenzen des Kernbereiches der Funktionen zu definieren, die der jeweilige Funktionsträger ausübt.

#### a) Der Kernbereich der Legislative

In die Funktion der Gesetzgebung, das heißt den Erlass von formellen und materiellen Gesetzen, bindet das Grundgesetz in Art. 70 ff. GG die Organe Bundestag und Bundesrat zwingend ein. Sie sind unlösbar in den Gesetzgebungsprozess eingebunden und bilden dementsprechend organisatorisch die Legislative.<sup>567</sup> Die Legislative zeichnet sich dadurch aus, dass sich der Bundestag in personeller Hinsicht aus gewählten Repräsentanten des Volkes zusammensetzt (Art. 38 Abs. 1 GG), in organisatorischer Hinsicht als Gesamtkörper auftritt, der nach außen verbindlich und einheitlich handelt (Art. 38 und 51 GG), ihr

---

<sup>561</sup> Kuhl, Kernbereich der Exekutive, S. 140.

<sup>562</sup> Kuhl, Kernbereich der Exekutive, S. 140; Moellers, AöR 132 (2007), 493, 498.

<sup>563</sup> BVerfG, Urteil v. 17.6.2009 – 2 BvE 3/07, BVerfGE 124, 78, 129; Urteil v. 27.4.1959 – 2 BvF 2/58, BVerfGE 9, 268, 279 f.; Beschluss v. 20.6.1967 – 2 BvL 10/64, BVerfGE 22, 106, 111; so auch *Robbers*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 20 Rz. 3192; *Stern*, Staatsrecht II, § 36 IV 4 (S. 541).

<sup>564</sup> *Stern*, Staatsrecht II, § 36 IV 5 (S. 542).

<sup>565</sup> *Stern*, Staatsrecht II, § 36 IV 5 (S. 542); Kuhl, Kernbereich der Exekutive, S. 139.

<sup>566</sup> *Stern*, Staatsrecht II, § 36 IV 2 (S. 526); *Horn*, AöR 127 (2002), 427, 439.

<sup>567</sup> *Stern*, Staatsrecht II, § 36 IV 3 (S. 534); *Hesse*, Verfassungsrecht, Rz. 510 ff; 524.

als Handlungsform das formelle Gesetz zur Verfügung steht (Art. 78 GG) und das Gesetzgebungsverfahren verfassungsrechtlich sehr präzise vorgesehen ist (Art. 70 ff. GG).<sup>568</sup> Sie ist folglich geprägt von transparenten Entscheidungsverfahren, im Rahmen derer eine Abwägung der relevanten Interessen möglich ist und genießt aufgrund der Wahl durch das Volk eine hohe Legitimation.<sup>569</sup>

Der Kernbereich ihrer Funktionsausübung im Verhältnis zur Exekutive liegt dort, wo sie allein die allgemein maßgeblichen Leistungsmerkmale besitzt und zu deren Wahrnehmung die Exekutive dementsprechend ungeeignet ist. In welchen Fällen ausschließlich die Legislative zuständig ist, muss sich aus dem Grundgesetz ergeben, um einerseits einen Verstoß gegen die Wertungsentscheidung der Verfassungsgeber zu vermeiden. Und um andererseits die Grenzen des Kernbereichs der gesetzgebenden Gewalt klar zu konturieren.<sup>570</sup> Dementsprechend ist der Kernbereich der Legislative nur dort eröffnet, wo es der Verabschiedung eines förmlichen Gesetzes bedarf, da ausweislich des Grundgesetzes ausschließlich die Legislative solche Rechtssätze erlassen kann. Förmliche Gesetze sind zum einen im Bereich der Grundrechtseingriffe, -regelungen und -beschränkungen notwendig, sofern die Auslegung des jeweiligen Gesetzesbegriffs, der dem expliziten oder immanenten Vorbehaltsbegriff zugrunde liegt, ergibt, dass es sich bei dem Gesetz um ein Förmliches handeln muss.<sup>571</sup> Hierzu zählen beispielsweise die Gesetze im Sinne der Art. 104 Abs. 1 Satz 1 GG,<sup>572</sup> Art. 2 Abs. 2 GG,<sup>573</sup> Art. 14 Abs. 3 GG<sup>574</sup> oder Art. 12 Abs. 1 GG, sofern die Einschränkung der Berufswahlfreiheit im Raum steht.<sup>575</sup> Zum anderen sieht das Grundgesetz punktuell Parlamentsvorbehalte vor, um das Parlament an der Staatsleitung teilhaben zu lassen.<sup>576</sup> Folglich ist beispielsweise gem. Art. 59 Abs. 2 GG zum Abschluss von völkerrechtlichen Verträgen, gem. Art. 110 Abs. 2 GG zur Verabschiedung des Haushaltsplans oder gem. Art. 115 Abs. 1 GG zur Kreditaufnahme die Verabschiedung eines förmlichen Gesetzes notwendig.<sup>577</sup> Die Wahrnehmung dieser Aufgaben ist somit zum Kernbereich der Legislative zu zählen, die nicht von einer anderen Gewalt wahrgenommen werden kann.

## b) Der Kernbereich der Exekutive

Die vollziehende Gewalt konzentriert das Grundgesetz zum einen auf die Bundesregierung und die ihr nachgeordneten Organe.<sup>578</sup> Sie trägt gem. Art. 65 GG die Gesamtaufgabe der Staatsleitung, die durch das Recht zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften gem. Art. 84 Abs. 2; 85 Abs. 2; 108 Abs. 7 GG, durch Weisungsrechte gem. Art. 84 Abs. 5; 85 Abs. 3; 108 Abs. 3 GG und durch Aufsichtsrechte gem. Art. 84 Abs. 3 und 4 GG flankiert wird. Die Bundesverwaltung obliegt ihr gem. Art. 65 und 86 GG, die sie kraft ihrer umfassenden Organisationsgewalt frei ausgestalten kann.<sup>579</sup> Zum anderen obliegt der Gesetzesvollzug gem. Art. 80 ff.; 28 und 33 GG den Verwaltungsbehörden,<sup>580</sup> die zusammen mit

---

<sup>568</sup> Kuhl, Kernbereich der Exekutive, S. 142.

<sup>569</sup> Kuhl, Kernbereich der Exekutive, S. 147.

<sup>570</sup> Papier, Gewaltentrennung, 95, 101 f.; Moellers, AöR 132 (2007), 493, 497.

<sup>571</sup> Papier, Gewaltentrennung, 95, 102; ders., Gesetzesvorbehalte, S. 30 ff.

<sup>572</sup> Papier, Gewaltentrennung, 95, 102; ders., Gesetzesvorbehalte, S. 30.

<sup>573</sup> Murswiek, in: Sachs, Art. 2 Rz. 242; Di Fabio, in: Maunz/Dürig, Art. 2 Rz. 42.

<sup>574</sup> Papier, Gesetzesvorbehalte, S. 57; Jesch, DÖV 1962, 426, 430; Bachof, DÖV 1954, 592, 595.

<sup>575</sup> Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 12 Rz. 30; Kämmerer, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rz. 53.

<sup>576</sup> Papier, Gewaltentrennung, 95, 102; ders., Gesetzesvorbehalte, S. 93 ff.; Herzog, VVDStRL 24 (1966), 183, 205 f.; Friesenhahn, VVDStRL 16 (1958), 9, 37 ff.

<sup>577</sup> Papier, Gewaltentrennung, 95, 102, der dort weitere Beispiele für entsprechende Parlamentsvorbehalte auführt.

<sup>578</sup> Stern, Staatsrecht II, § 36 IV 3 (S. 534).

<sup>579</sup> Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 531.

<sup>580</sup> Stern, Staatsrecht II, § 36 IV 3 (S. 534); Hesse, Verfassungsrecht, Rz. 536 ff.

der oben genannten Regierung und ihren nachgeordneten Behörden die Exekutive bildet.<sup>581</sup> Die Exekutive zeichnet sich in personeller Sicht dadurch aus, dass eine Vielzahl speziell ausgebildeter Beamte in ihrem Dienst steht.<sup>582</sup> In organisatorischer Sicht prägt sie ihre starke Differenzierung und die Existenz verschiedener Verwaltungsebenen.<sup>583</sup> Schließlich steht ihr innerhalb flexibler Verfahrensregeln eine Vielzahl an Handlungsformen zur Verfügung; darunter das tatsächliche Handeln, der (öffentlich-rechtliche) Vertrag, der Verwaltungsakt, die Einzelweisung, die Verordnung und die Satzung.<sup>584</sup> Dementsprechend verfügt sie zur Wahrnehmung ihrer vollziehenden Funktion aufgrund der hohen Personalstärke über eine große Arbeitskapazität, vertiefte Sachkunde und unmittelbare Sachnähe sowie die notwendige Flexibilität hinsichtlich ihrer Organisation und Handlungsweise, um auf unterschiedliche Sachlagen reagieren zu können.<sup>585</sup> Der Kernbereich ihrer Funktionsausübung im Verhältnis zur Legislative liegt dort, wo sie allein die allgemein maßgeblichen Leistungsmerkmale besitzt und zu deren Wahrnehmung die Legislative dementsprechend ungeeignet ist.<sup>586</sup> Allein der Exekutive obliegt die Wahrnehmung der vollziehenden Gewalt, sofern ein Gesetz aufgrund seiner Allgemeinheit scheitert und eine spezifizierende, konkretisierende Anwendung einer Regelung auf einen bestimmten Sachverhalt notwendig ist.<sup>587</sup> Dies ist dann der Fall, wenn nur die Exekutive aufgrund ihrer Differenzierung, ihrer hohen Arbeitskapazität und ihrer Sachnähe den relevanten Sachverhalt kraft ihrer Expertise analysieren und durch die Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe auf unterschiedliche Sachverhaltskonstellationen reagieren sowie durch Ausübung ihres Ermessens Einzelfallgerechtigkeit herstellen kann.<sup>588</sup> Die eigenverantwortliche Wahrnehmung dieser Aufgaben zählt somit zum Kernbereich der Exekutive, die nicht von einer anderen Gewalt wahrgenommen werden kann.

Aufgrund der Vielfältigkeit der Handlungsformen hängt die Bestimmung des Kernbereichs stark vom Einzelfall ab. Gegenstand des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist die Beantwortung einer Rechtsfrage in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt. Notwendig ist es, eine Vielzahl von Anträgen in kurzer Zeit abzuarbeiten, wozu eine hohe Arbeitskapazität von Nöten ist. Zudem müssen schwierige Rechtsfragen in Bezug auf unterschiedliche, komplexe Sachverhalte beantwortet werden, sodass eine hohe Expertise der zuständigen Behörde vorausgesetzt werden muss, die fähig ist, individuelle, rechtmäßige Auskünfte zu erteilen. Schließlich ist durch Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe und Ausübung des Ermessens Einzelfallgerechtigkeit herzustellen. Dementsprechend fällt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft unzweifelhaft in den Aufgabenbereich der Exekutive. Eine Reform des § 89 Abs. 2 AO nach französischem Vorbild muss der Finanzverwaltung den Kernbereich zur eigenverantwortlichen Erteilung verbindlicher Auskünfte belassen, um nicht gegen den Grundsatz der funktionalen Gewaltenteilung zu verstoßen.

Die Wahrnehmung der vollziehenden Gewalt durch die Finanzverwaltung wird erleichtert, wenn sie nicht durch Konflikten mit dem Steuerpflichtigen gestört wird. Der Vermeidung solcher Konflikte dient die faire und kooperative Gestaltung des Verwaltungsverfahrens. Der Inhalt eines fairen und kooperativen Verwaltungsverfahrens und seine Bedeutung für die verbindliche Auskunft ist Gegenstand der folgenden Ausführungen.

---

<sup>581</sup> *Stern*, Staatsrecht II, § 36 IV 3 (S. 534).

<sup>582</sup> *Kuhl*, Kernbereich der Exekutive, S. 141.

<sup>583</sup> *Kuhl*, Kernbereich der Exekutive, S. 141.

<sup>584</sup> *Kuhl*, Kernbereich der Exekutive, S. 141 f.

<sup>585</sup> *Kuhl*, Kernbereich der Exekutive, S. 148.

<sup>586</sup> *Kuhl*, Kernbereich der Exekutive, S. 141.

<sup>587</sup> *Kuhl*, Kernbereich der Exekutive, S. 149; *Böckenförde*, Gesetz und Gesetzgebende Gewalt, S. 394 ff.

<sup>588</sup> *Kuhl*, Kernbereich der Exekutive, S. 149; *Horn*, AöR 127 (2002), 427, 456.

## V. Faire und kooperative Verwaltung

Eine von Fairness geprägte Kooperation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zählt zu den Strukturprinzipien des Steuerverfahrens<sup>589</sup> und ist folglich auch im Kontext der verbindlichen Auskunft zu berücksichtigen. Die Kooperation zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzverwaltung ist in diesem Zusammenhang nicht als eine konsensuale Form des Steuervollzugs misszuverstehen. Vielmehr zielt das Kooperationsmodell „auf [die] rechtliche Erfassung und Steuerung des Zusammenwirkens [von Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung] beim Steuervollzug, ohne konträre Ausgangsinteressen zu negieren und zwingend Konsens zu fordern.“<sup>590</sup> Statt eines konfrontativen Umgangs mit dem Bürger soll mittels Kooperation den besonderen Eigenschaften des Steuerrechts Rechnung getragen werden.<sup>591</sup> Die Kooperation dient dazu, durch den Verzicht auf die Ausübung hoheitlicher Rechte das Steuerrechtsverhältnis auf eine verhältnismäßige und vernünftige Basis zu stellen.<sup>592</sup> Jedoch ist der Verzicht auf die Ausübung der Hoheitsrechte im Besteuerungsverfahren nicht endgültig. Vielmehr muss die Kooperation mit dem Steuerpflichtigen durch Stichproben überprüft und, sofern erforderlich, die notwendige Mitwirkung (§§ 90; 93 ff.; 138; 140 ff.; 149 ff.; 200 AO) entsprechend der Vorgaben der §§ 249 ff.; 328 ff. AO erzwungen werden.<sup>593</sup>

Diese Kooperation ist als fair zu qualifizieren, wenn den Beteiligten die Möglichkeit eingeräumt wird, ihrer Meinung und ihren Interessen am Verfahrensgegenstand Ausdruck zu verleihen und die darauf bezogenen Ansprüche zur Geltung zu bringen.<sup>594</sup> Dies ist in einem Umfeld zu gewährleisten, das geprägt ist von gegenseitiger Rücksichtnahme und Vertrauen.<sup>595</sup> Die inhaltliche Ausgestaltung eines fairen Kooperationsverhältnisses ist nicht absolut und generell, sondern konkret unter Berücksichtigung der sachlichen Gegebenheiten und des Zwecks des jeweiligen Instruments zu bestimmen.<sup>596</sup>

Im Anschluss an den Vergleich der verbindlichen Auskunft mit dem *Rescrit fiscal* stellt sich die Frage, ob Teilaspekte der französischen Regelungen in das deutsche Recht übernommen werden können, um das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft fair und kooperativ auszugestalten. In Betracht kommt zunächst die Aufhebung des AEAO 3.5.4 zu § 89 und die Einführung der Pflicht der Finanzverwaltung zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Gegenzug für die Anzeige eines Steuergestaltungsmodells. Des Weiteren können die Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft sowie die Änderung der Gebührenberechnung einen Beitrag zur fairen und kooperativen Ausgestaltung des Verfahrens leisten. Um zu prüfen, ob die Änderungen den Anforderungen an ein faires und kooperatives Verwaltungsverfahren gerecht werden, sind im Folgenden zunächst die verfassungsrechtlichen Wurzeln des fairen und kooperativen Verwaltungsverfahrens zu beleuchten. Anschließend sind Kriterien festzulegen, die der Reformvorschlag erfüllen muss, um zur fairen und kooperativen Ausgestaltung des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft einen Beitrag zu leisten.

---

<sup>589</sup> *Drüen*, in: *Zukunftsfragen*, 1, 18.

<sup>590</sup> *Drüen*, in: *Zukunftsfragen*, 1, 19.

<sup>591</sup> *Eckhoff*, *StuW* 1996, 107, 113.

<sup>592</sup> *Eckhoff*, *StuW* 1996, 107, 113.

<sup>593</sup> *Eckhoff*, *StuW* 1996, 107, 114; *Drüen*, in: *Zukunftsfragen*, 1, 19.

<sup>594</sup> *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 249; *Kunig*, *Rechtstaatsprinzip*, S. 379.

<sup>595</sup> *Tettinger*, *Fairness*, S. 4.

<sup>596</sup> BVerfG, Beschluss v. 26.5.1981 – 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250, 276; *Tettinger*, *Fairness*, S. 4.

## 1. *Kooperative Verwaltung und das wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsprinzip*

Die fruchtbare Kooperation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zählt zu den Strukturprinzipien des Steuerverfahrens, weil sie die Voraussetzungen für eine Besteuerung entsprechend dem individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip schafft.<sup>597</sup> Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist in Art. 3 Abs. 1 GG verankert und bestimmt, dass die von dem Einzelnen zu tragende Steuerlast im Verhältnis zu seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen muss.<sup>598</sup> Die Leistungsfähigkeit wird anhand der Indikatoren Einkommen, Vermögen und Konsum gemessen.<sup>599</sup> § 88 Abs. 1 AO verpflichtet die Finanzverwaltung von Amts wegen zur Ermittlung dieser steuerlich relevanten Sachverhalte. Allerdings handelt es hierbei um Daten aus dem beruflichen, wirtschaftlichen und privaten Bereich des Steuerpflichtigen, auf die die Finanzverwaltung nicht ohne Weiteres zugreifen kann.<sup>600</sup> Denn der Steuerpflichtige verwirklicht den tatbestandlich relevanten Sachverhalt ohne die Beteiligung der Finanzbehörde und verfügt deswegen exklusiv über die relevanten Informationen.<sup>601</sup> Er verfügt über ein sog. „Informationsmonopol“,<sup>602</sup> auf das die Finanzverwaltung im freiheitlichen Rechtsstaat nicht vollständig zugreifen kann. Deswegen ist sie zur Bestimmung der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auf seine Mitwirkung angewiesen.<sup>603</sup> Hinzu kommt, dass die Finanzverwaltung mit der eigenständigen Erfassung der unüberschaubaren Masse an Sachverhalten zeitlich und personell überfordert wäre.<sup>604</sup> Somit ist die Kooperation das verfahrensrechtliche Gegenstück zur Besteuerung entsprechend der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit notwendiges Strukturprinzip des Steuerverfahrens.

## 2. *Kooperative Verwaltung, die Rechtsanwendungsgleichheit und das Gesetzmäßigkeitsprinzip*

Des Weiteren hat die Finanzverwaltung die Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Das Postulat der Steuergleichheit ist in Art. 3 Abs. 1 GG verankert und gebietet Rechtsanwendungsgleichheit.<sup>605</sup> Die Steuerbelastung ist ausweislich der Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts nur erträglich, wenn für die Steuerpflichtigen zu erkennen ist, dass alle Steuerpflichtigen in derselben Situation denselben steuerlichen Eingriff zu dulden haben.<sup>606</sup> Dementsprechend ist die Finanzverwaltung zum gleichmäßigen Vollzug des Steuerrechts verpflichtet. Demgegenüber hält das Gesetzmäßigkeitsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG die Finanzverwaltung dazu an, die gesetzlich geschuldeten Steuern festzusetzen.<sup>607</sup>

---

<sup>597</sup> Birk, FS Pöllath, 161, 162; Drüen, in: Zukunftsfragen, 1, 18

<sup>598</sup> St. Rspr. BVerfG, Beschluss v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 67; Beschluss v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, 118 ff.; Urteil v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, 230 f.; eingehend dazu Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 6 ff.

<sup>599</sup> Hey, in: T/L, § 3 Rz. 55.

<sup>600</sup> Birk, FS Pöllath, 161, 162.

<sup>601</sup> Seer, DStJG 31 (2008), 7, 15.

<sup>602</sup> Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 277.

<sup>603</sup> Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 277; Weber-Grellet, StuW 1999, 311, 316.

<sup>604</sup> Seer, Verständigungen, S. 228.

<sup>605</sup> Weber-Grellet, StuW 1999, 311, 315; Birk, StuW 1989, 212, 213; P. Kirchhof, in: M/D, Art. 3 Rz. 421; Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 3 Rz. 105; siehe dazu bereits Kapitel 3 A. II.

<sup>606</sup> BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

<sup>607</sup> Birk, StuW 1989, 212, 213; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 165; siehe dazu bereits Kapitel 3 A. IV.

Das Zusammenspiel der beiden Prinzipien verpflichtet die Finanzverwaltung folglich, die Besteuerung durchzuführen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.<sup>608</sup> Um festzustellen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, muss sie den steuerlich relevanten Sachverhalt bestmöglich erfassen. Dies ist, wie oben bereits dargestellt, nicht ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen möglich. Dementsprechend gebieten es auch die Prinzipien der Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, dass die Finanzverwaltung mit dem Steuerpflichtigen kooperiert.<sup>609</sup>

Die faire Ausgestaltung dieses Kooperationsverhältnisses ist darüber hinaus Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips einerseits und der Freiheitsgrundrechte andererseits.

### 3. *Faire Verwaltung und das Rechtsstaatsprinzip*

Das Rechtsstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 3 GG verdichtet sich im Verwaltungsverfahren zum Anspruch auf ein faires Verfahren.<sup>610</sup> Viele Aspekte eines fairen Verfahrens sind bereits in der Verfassung, namentlich in Art. 19 Abs. 4; 101 ff. GG, verankert. Dabei handelt es sich nicht um eine abschließende Liste, sondern um Rechte, die der Verfassungsgeber für besonders relevant hielt.<sup>611</sup> Das Prinzip des fairen Verfahrens ist eine *idée directrice*, die in den Verfahrensgesetzen Gestalt annehmen muss und den Maßstab für die einzelnen Gesetzesbestimmungen setzt.<sup>612</sup> Dementsprechend sind Gesetzgeber und Finanzverwaltung dazu verpflichtet, den Steuerpflichtigen nicht zum Objekt des Verfahrens zu degradieren, sondern seiner Subjektqualität gerecht zu werden.<sup>613</sup> Nicht nur das Ergebnis eines Verfahrens, sondern gerade auch das Verfahren selbst muss fair ausgestaltet sein, um der Menschenwürde des Verfahrensbeteiligten Rechnung zu tragen.<sup>614</sup> Inhaltlich bedeutet dies, dass ihm die Möglichkeit zur Einflussnahme auf Ablauf und Ergebnis des Besteuerungsverfahrens offen stehen muss. Daraus folgt, dass der Steuerpflichtige nicht nur die oben genannten Mitwirkungspflichten hat, um den steuerlich relevanten Sachverhalt zu bestimmen, sondern spiegelbildlich auch über Mitwirkungsrechte verfügen muss.<sup>615</sup> Beiden Seiten sind in einem fairen Kooperationsverhältnis in gleichem Maße Rechte und Pflichten zuzuordnen, deren Wahrnehmung nicht unnötig erschwert werden sollte.<sup>616</sup> Zwar trägt die Finanzverwaltung als „Treuhänderin der Gemeinwohlinteressen“ die Letztverantwortung für die Verwaltungsentscheidung,<sup>617</sup> doch befindet sie sich im Verfahren bis zur Letztentscheidung in einer Kooperationsgemeinschaft mit dem Steuerpflichtigen.<sup>618</sup>

---

<sup>608</sup> Birk, *StuW* 1989, 212, 213.

<sup>609</sup> Seer, *DStJG* 31 (2008), 7, 15 f.; Weber-Grellet, *StuW* 1999, 311, 315; Spilker, *StuW* 2013, 19, 22; Eckhoff, *StuW* 1996, 107, 113.

<sup>610</sup> Tettinger, *Fairness*, S. 2; Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 252; Eckhoff, *StuW* 1996, 107, 113.

<sup>611</sup> Tettinger, *Fairness*, S. 5 f.

<sup>612</sup> Häberle, *FS Boorberg-Verlag*, 47, 60.

<sup>613</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1974 – 2 BvR 747/73, BVerfGE 38, 105, 115; Beschluss v. 19.10.1977 – 2 BvR 462/77, BVerfGE 46, 202, 210; Beschluss v. 26.5.1981 – 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250, 274 f.; Beschluss v. 12.1.1983 – 2 BvR 864/81, BVerfGE 63, 45, 60 f.; so auch Hey, *Steuerplanungssicherheit* S. 102.

<sup>614</sup> Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 253.

<sup>615</sup> Seer, *DStJG* 31 (2008), 7, 15; Kopp, *Verfassungsrecht*, S. 21 ff.; Spilker, *StuW* 2013, 19, 23.

<sup>616</sup> BVerfG, Beschluss v. 30.1.1985 – 1 BvR 99/84, BVerfGE 69, 128; Beschluss v. 26.4.1988 – 1 BvR 669/87, BVerfGE 78, 123, 126; Beschluss v. 20.6.1995 – 1 BvR 166/93, BVerfGE 93, 99, 113; so auch Tettinger, *Fairness*, S. 7 ff.; Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 2 Abs. 1 Rz. 128 ff.

<sup>617</sup> Seer, *DStJG* 31 (2008), 7, 15; Seer, *Verständigungen*, S. 179.

<sup>618</sup> W. Schmidt, *VVDStRL* 33 (1975), 183, 200 f.; Pietzker, *VVDStRL* 41 (1983), 193, 202 ff.

#### 4. *Faire Verwaltung und Grundrechtsschutz*

Schließlich ist hervorzuheben, dass das Verwaltungsverfahren nicht nur der Umsetzung von Recht und Gesetz, sondern auch dem Schutz der Grundrechte des Bürgers dient.<sup>619</sup> Um dem gerecht zu werden, müssen sie bereits im Verwaltungsverfahren berücksichtigt werden.<sup>620</sup> Andernfalls würde der Grundrechtsschutz auf eine nachträgliche gerichtliche Kontrolle reduziert werden.<sup>621</sup> Dementsprechend ist das Besteuerungsverfahren auf eine Weise auszugestalten, die Eingriffe in die Grundfreiheiten der Bürger auf ein Minimum reduziert und sie nicht auf unverhältnismäßige Weise in der Ausübung ihrer Grundrechte beeinträchtigt.<sup>622</sup>

Hierzu zählen einerseits Eingriffe in Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 1 Abs. 1 GG aufgrund der Besteuerung als solches und der damit verbundenen Rechtsunsicherheit.<sup>623</sup> Andererseits greift die Finanzverwaltung zur Sachverhaltsaufklärung in die wirtschaftliche, berufliche und private Sphäre des Steuerpflichtigen ein. Eine kooperative Arbeitsteilung in Form der Mitwirkung des Steuerpflichtigen durch eigenverantwortliche Preisgabe seiner steuerlichen Information dient der Begrenzung dieses Ermittlungseingriffs durch die Finanzverwaltung und damit der verhältnismäßigen Ausgestaltung des Veranlagungsverfahrens.<sup>624</sup> Wird der Steuerpflichtige jedoch seinen Mitwirkungspflichten nicht gerecht, so kann die Finanzverwaltung zu anderen Mitteln greifen, um den Sachverhalt umfassend zu ermitteln, §§ 88 ff. AO. Diese sind mit empfindlichen Eingriffen in die wirtschaftliche, berufliche und private Sphäre des Steuerpflichtigen verbunden.<sup>625</sup> Zudem steht es der Finanzverwaltung offen, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, sofern sie sie nicht präzise ermitteln oder berechnen kann. Um diesen Eingriffen zu entgehen, muss dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden, das Kooperationsangebot wahrzunehmen, indem er seinen Mitwirkungspflichten gerecht wird und eine ordnungsgemäße Selbstveranlagung durchführt. Die Wahrnehmung des Kooperationsangebots ist nur dann möglich, sofern das Verwaltungsverfahren inhaltlich kooperativ und fair ausgestaltet ist.<sup>626</sup>

Deswegen ist es geboten, den Steuerpflichtigen am Besteuerungsverfahren mitwirken zu lassen, neben Mitwirkungspflichten auch Rechte gegenüber der Finanzverwaltung vorzusehen und das Verhältnis von Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung in erster Linie als Verantwortungsgemeinschaft und nicht als Über- Unterordnungsverhältnis im herkömmlichen Sinne zu begreifen, das von hoheitlichen Maßnahmen und gegenseitigem Misstrauen geprägt ist.

#### 5. *Faire, kooperative Verwaltung und die verbindliche Auskunft*

Die inhaltliche Ausgestaltung einer fairen Kooperation zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung, hängt vom jeweiligen Kontext ab. Entscheidend sind die sachlichen Gegebenheiten und der Verfahrenszweck.<sup>627</sup> Die verbindliche Auskunft ist vom Gesetzgeber ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien mit dem Ziel eingeführt worden, die Erteilung von Auskünften mit Bindungswirkung aufgrund von Treu und Glauben auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen und den Steuerpflichtigen auf diesem

---

<sup>619</sup> *Tettinger*, *Fairness*, S. 46; *Deppenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 93.

<sup>620</sup> BVerfG, Beschluss v. 13.11.1979 – 1 BvR 1022/78, BVerfGE 52, 389, 390 f.

<sup>621</sup> *Tettinger*, *Fairness*, S. 46.

<sup>622</sup> *Seer*, DStJG 31 (2008), 7, 15; *Eckhoff*, *StuW* 1996, 107, 113; *Tettinger*, *Fairness*, S. 69; *Birk*, FS Pöllath, 161, 163.

<sup>623</sup> Siehe dazu oben unter Kapitel 3 A. I.

<sup>624</sup> *Seer*, *Verständigungen*, S. 180; in dem Sinne auch für Mitwirkungspflichten im Sozialrecht *P. Kirchhof*, FS BSozG, 537, 559.

<sup>625</sup> *Seer*, *Verständigungen*, S. 180.

<sup>626</sup> *Birk*, FS Pöllath, 161, 163.

<sup>627</sup> BVerfG, Beschluss v. 26.5.1981 – 2 BvR 215/81; BVerfGE 57, 250, 276; so auch *Tettinger*, *Fairness*, S. 4 und 51.



Wege Rechts- und Planungssicherheit zu gewähren.<sup>628</sup> Das Bemühen, dem Steuerpflichtigen auf diese Weise ein Kooperationsangebot zu machen, ist nicht von der Hand zu weisen. Es ist erfreulich, dass der Staat im Gegenzug für das von ihm zu verantwortende komplexe Steuerrecht, den Eingriff in die Privats- und Vermögenssphäre und die Auferlegung umfassender Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren mit der verbindlichen Auskunft ein Instrument zur Verfügung stellt, das darauf abzielt, dem Steuerpflichtigen schon frühzeitig Sicherheit hinsichtlich der Höhe seiner steuerlichen Belastung zu verschaffen. So kann er in einem komplexen steuerlichen Umfeld fundierte ökonomische Entscheidungen treffen und sich auf die Belastung einstellen. Damit es dabei jedoch nicht bei Symbolpolitik bleibt, muss das Verfahren entsprechend ausgestaltet sein.<sup>629</sup>

#### a) Praktikabilität des Auskunftsverfahrens

Hierzu zählt zunächst die Praktikabilität des Verfahrens, da andernfalls das Instrument nicht als die gewünschte, niedrighschwellige und unkomplizierte Hilfe als Gegenzug für die Steuerbelastung und die diversen Mitwirkungspflichten anerkannt und in der Konsequenz nicht in Anspruch genommen wird.<sup>630</sup> Verbindliche Auskünfte sind zum einen dann praktikabel, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Grundlage für seine unternehmerische Entscheidung dienen. Wichtigste Voraussetzung ist hierfür, dass die Rechts- und Planungssicherheit zu einem Zeitpunkt gewährt wird, zudem die unternehmerische Entscheidung noch nicht endgültig getroffen und der Tatbestand einer Norm, die eine Leistungspflicht im Sinne des § 36 AO begründet, noch nicht erfüllt wurde. Somit ist es erforderlich, dass die Finanzverwaltung den Antrag innerhalb einer angemessenen Frist bescheidet. Zum anderen muss der Steuerpflichtige ohne Weiteres erkennen können, welche Finanzbehörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist. Eine intensive Prüfung der Zuständigkeit durch den Antragsteller, langwierige interne Abstimmungen zu Fragen der Zuständigkeit der Finanzbehörden, zeitintensive Beratungen verschiedener Finanzbehörden über die inhaltliche Beantwortung eines Antrags auf verbindliche Auskunft und sich widersprechende Auskünfte müssen durch klare Zuständigkeitsregelungen vermieden werden. Klare Zuständigkeitsregelungen vereinfachen und beschleunigen das Verfahren und machen es auf diese Weise attraktiv für den Steuerpflichtigen. Dies ist Voraussetzung, um eine faire Kooperation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu initiieren.

#### b) Transparenz des Auskunftsverfahrens

Des Weiteren muss die verbindliche Auskunft für beide Seiten Transparenz schaffen, um Grundlage für eine faire Kooperation zu bieten. Aus diesem Grund sieht § 89 Abs. 2 AO vor, dass der Antragsteller den geplanten Sachverhalt im Antrag offenlegen und minutiös beschreiben muss. Möchte er entsprechend der erteilten verbindlichen Auskunft besteuert werden, so muss er den Sachverhalt genau wie im Antrag beschrieben umsetzen. Er ist zu umfassender Transparenz verpflichtet und tritt durch die Antragstellung in Vorleistung.<sup>631</sup> Im Rahmen eines fairen Kooperationsverhältnisses kann der Steuerpflichtige dasselbe von der Finanzverwaltung erwarten. Sie trifft die Pflicht, alle gestellten Rechtsfragen umfassend zu beantworten. Eine Weigerung, hinsichtlich bestimmter Rechtsfragen Auskunft zu erteilen, würde dazu führen, dass der Steuerpflichtige im Ungewissen gelassen werden würde. Dabei ist es gerade ein Merkmal eines fairen Verhältnisses, dass derjenige, der über einen Wissensvorsprung verfügt, dem Partner das geltende Recht erklärt und vermittelt. Der Steuerpflichtige soll in Kenntnis seiner Rechte

---

<sup>628</sup> BT-Drs. 16/814, 23 f.; so auch BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11; BStBl II 2012, 651.

<sup>629</sup> *Weber-Grellet*, StuW 1999, 311, 317; *Birk*, FS Pöllath, 161, 163.

<sup>630</sup> *Ellis*, in: *Cahiers de droit fiscal international* 84b, 91, 99; *Birk*, FS Pöllath, 163; in diesem Sinne auch *Spilker*, StuW 2013, 19, 23.

<sup>631</sup> *Birk*, FS Pöllath, 161, 162.

und Pflichten als mündiges Mitglied der Solidargemeinschaft in den Vollzug des Steuerrechts einbezogen werden.<sup>632</sup> Es ist die Aufgabe der Finanzverwaltung – im Gegenzug für die vollständige Transparenz des Steuerpflichtigen – selber für die Nachvollziehbarkeit des Steuerrechts zu sorgen. Dies gilt umso mehr, als dass die Finanzverwaltung durch die detaillierte Darstellung des Sachverhalts regelmäßig einen umfassenderen und tieferen Einblick in den steuerlich relevanten Sachverhalt erhält, als dies bei Abgabe einer Steuererklärung oder einer sich anschließenden Betriebsprüfung der Fall wäre.<sup>633</sup> Ihr ist es aufgrund der umfassenden Darstellung des Sachverhalts im Antrag auf eine verbindliche Auskunft möglich, viel genauer zu prüfen, ob der Tatbestand einer steuerauslösenden Norm erfüllt ist oder nicht. Dies erleichtert die gesetzmäßige Besteuerung und erlaubt eine Belastung entsprechend der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Hinzu kommt, dass die Finanzverwaltung die aus dem Antrag gewonnenen Informationen auch dann bei der Festsetzung der Steuer und im Rahmen einer Betriebsprüfung verwenden kann, wenn sie die Erteilung einer verbindlichen Auskunft verweigert. Um dieses Ungleichgewicht auszugleichen, ist es geboten, dass die Finanzverwaltung hinsichtlich aller sich stellenden Rechtsfragen verbindliche Auskünfte erteilt, in denen sie Inhalt und Grenzen der in Rede stehenden Norm definiert.

#### c) Unvoreingenommenheit und Berechenbarkeit der Finanzverwaltung

Damit einher geht zum einen Unvoreingenommenheit.<sup>634</sup> Die Finanzverwaltung darf bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte nicht einseitig fiskalische Interessen berücksichtigen, sondern muss dem Zweck der verbindlichen Auskunft gerecht werden, indem sie für Rechtssicherheit sorgt. Dies muss unabhängig davon gelten, welche Rechtsfrage der Antrag enthält und welche fiskalpolitischen Auswirkungen die in dem beschriebenen Sachverhalt angestrebte Gestaltung zeitigt. Zum anderen muss die Finanzverwaltung berechenbar sein. Berechenbarkeit wird insbesondere durch einen vorhersehbaren und einheitlichen Gesetzesvollzug erreicht.

#### d) Die Finanzverwaltung als Dienstleister

Schließlich erscheint es in diesem Verhältnis sinnvoll, das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft auf eine Weise zu gestalten, die den Steuerpflichtigen zur Antragstellung einlädt, statt ihn abzuschrecken. Der Sinn einer entsprechenden Gestaltung ergibt sich aus dem Umstand, dass das Steuerrecht einen hohen Komplexitätsgrad erreicht hat und sich dem Steuerpflichtigen regelmäßig trotz Beratung durch Experten Steuerrechtsfragen stellen, die er nicht mit Sicherheit beantworten kann. Die Verantwortung für den hohen Komplexitätsgrad und die damit verbundene Rechtsunsicherheit trägt der Staat.<sup>635</sup> Dementsprechend gebietet es die Fairness, dem Steuerpflichtigen im Gegenzug ein niedrigschwelliges, voraussetzungsarmes und bürgerfreundliches Angebot zur Beseitigung der von ihm verschuldeten Rechtsunsicherheit zu machen.<sup>636</sup> Dies dient einerseits der Planungssicherheit, andererseits der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten. Zu diesem Zweck ist es notwendig, dass sich die Finanzverwaltung auf Augenhöhe des Steuerpflichtigen begibt und sich, zumindest im Verfahren zur Erteilung der verbindlichen Auskunft, als Dienstleister versteht.<sup>637</sup> Die Antragstellung darf nicht mit einem unverhältnismäßigen Aufwand oder ungerechtfertigten Kosten verbunden sein und keine

---

<sup>632</sup> *Weber-Grellet*, *StuW* 1999, 311, 316

<sup>633</sup> *Birk*, *FS Pöllath*, 161, 166.

<sup>634</sup> So auch *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 254; umfassend zu der Frage der Unvoreingenommenheit der Finanzverwaltung im Allgemeinen *Tipke*, *StKR* 1967, S. 39 ff., 58 ff.

<sup>635</sup> Umfassend zu den Wurzeln der Rechtsunsicherheit *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 63 ff.

<sup>636</sup> In Bezug auf die Gebührenpflicht *Spilker*, *StuW* 2013, 19, 26.

<sup>637</sup> *E. Schmidt*, *DStJG* 31 (2008), 39, 42.

überzogenen Zulässigkeitsvoraussetzungen vorsehen. Die Zuständigkeiten von Behörden und Beamten müssen klar erkennbar sein und das Verfahren zügig abgeschlossen werden.

e) Die verbindliche Auskunft als Mittel zur Gestaltung eines positiven Steuerklimas

Eine entsprechende Ausgestaltung des Verfahrens zur Erteilung der verbindlichen Auskunft dient im Ergebnis der Schaffung eines positiven Steuerklimas. Hierbei handelt es sich nicht um einen detailliert messbaren Vorteil, der an konkreten Parametern überprüft werden könnte. Vielmehr sind es weiche Faktoren, die im Zusammenspiel das Besteuerungsverfahren sowohl aus der Sicht des Steuerpflichtigen als auch aus der Sicht der Finanzverwaltung verbessern.<sup>638</sup>

Wird das Verfahren zur Erteilung der verbindlichen Auskunft als faires Kooperationsverfahren wahrgenommen, so erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass dieses Instrument in Anspruch genommen wird. Die verbindliche Auskunft, ausgestaltet als faires, kooperatives Verfahren, kann dazu beitragen, dass der zu einem späteren Zeitpunkt ergehende Steuerbescheid von dem Steuerpflichtigen als verbindlich akzeptiert wird.<sup>639</sup> Weil der Steuerpflichtige aufgrund der verbindlichen Auskunft die Besteuerung bereits vor der Verwirklichung des in Rede stehenden Sachverhalts nachvollziehen kann und weiß, welche steuerlichen Folgen ihn erwarten, besteht eine höhere Wahrscheinlichkeit, dass er sich gerecht behandelt, als wenn er erst nach der Umsetzung des Sachverhalts mit dem Steuerbescheid Klarheit über die steuerliche Behandlung dieses Sachverhalts erhält. Dieses Gefühl setzt auch dann ein, wenn eine verbindliche Auskunft für ihn negativ ist, sofern dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Teilhabe an dem Verfahrensablauf gegeben wurde und vermittelt werden kann, dass die Entscheidungsfindung von Unbefangenheit und Sachlichkeit geprägt war.<sup>640</sup> Gerechtigkeit wird nämlich nicht nur über das Endergebnis als gesetzmäßiges Verfahrensergebnis geschaffen, sondern auch durch Gerechtigkeit im Verfahren selbst, welches der Subjektqualität des Steuerpflichtigen gerecht wird.<sup>641</sup> Gerechtigkeit im Verfahren ist ein eigenständiges Schutzgut, das gleichberechtigt neben dem Ziel der Gerechtigkeit durch Gesetzmäßigkeit steht.<sup>642</sup> Dieses Gerechtigkeitsempfinden ist zwar keine Voraussetzung für die Wirksamkeit der anzuwendenden Norm des Steuerrechts oder die Entscheidung der Finanzverwaltung, aber faktische Voraussetzung für ihre soziale Wirksamkeit.<sup>643</sup> Der aggressive Steuerwiderstand kann damit nicht vollständig gebrochen, aber durch eine Steigerung der Steuermoral aufgrund eines verstärkten Gerechtigkeitsempfindens abgemildert werden.

Erteilt die Finanzverwaltung eine negative verbindliche Auskunft, die für den Steuerpflichtigen aufgrund der fairen Kooperation nachvollziehbar ist, wird er regelmäßig von der angestrebten Gestaltung Abstand nehmen. Insofern hat die verbindliche Auskunft präventive Wirkung, indem sie für die Zukunft Steuerstreit vermeidet. Anstatt gegen den Steuerbescheid einen Widerspruch einzulegen und ggfs. anschließend gegen den Widerspruchsbescheid zu klagen, kann der Steuerpflichtige eine andere Gestaltung anvisieren.<sup>644</sup> Hierdurch werden sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung Prozesskosten gespart und Zeit- bzw. Personalressourcen geschont.<sup>645</sup>

---

<sup>638</sup> In diesem Sinne auch *Würtenberger*, NJW 1991, 257, 259 ff.

<sup>639</sup> Grundsätzlich zu den Folgen eines fairen Verfahrens *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 250 und 272 ff.; *Hoffmann*, Verfahrensgerechtigkeit, S. 193 und 200; *Würtenberger*, NJW 1991, 237, 260 f.; *Weber-Grellet*, StuW 1999, 311, 318.

<sup>640</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 250.

<sup>641</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 252; *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 101 f.

<sup>642</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 253; *Hoffmann*, Verfahrensgerechtigkeit, S. 72 f.

<sup>643</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 272; *Würtenberger*, NJW 1991, 237, 260.

<sup>644</sup> *Ellis*, in: Cahiers de droit fiscal international 84b, 91, 99; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 23.

<sup>645</sup> In diesem Sinne zu umweltrechtlichen Planungsverfahren *Würtenberger*, NJW 1991, 237, 261.

Beharrt der Steuerpflichtige hingegen auf seiner Position, so kann vor der Umsetzung des geplanten Sachverhalts im Rahmen einer offenen und sachlichen Atmosphäre oftmals ein konstruktives Streitgespräch geführt werden.<sup>646</sup> In diesem Moment können Streitpunkte beseitigt oder Hinweise für die steuerliche Gestaltung erteilt werden, sodass der Steuerpflichtige den Sachverhalt ggfs. anpassen und einen unangenehmen Konflikt vermeiden kann. Ist der Sachverhalt hingegen bereits umgesetzt, der Tatbestand der in Rede stehenden Norm ggfs. bereits erfüllt und wird erst dann, das heißt bei Erlass des Steuerbescheids oder der Betriebsprüfung, offenkundig, dass der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung unterschiedlicher Auffassung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des vorliegenden Sachverhalts sind, so droht ein kosten- und zeitintensives Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahren. Zu diesem Zeitpunkt werden die Parteien vehement um die Durchsetzung ihrer Positionen ringen, weil aufgrund der Verwirklichung des Sachverhalts bereits unumstößliche Tatsachen geschaffen wurden.<sup>647</sup> Dies gilt es mittels einer attraktiven Ausgestaltung der verbindlichen Auskunft zu vermeiden.

Zur Steigerung der Attraktivität kann auch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft beitragen. Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen hierfür sind Gegenstand des nächsten Kapitels.

## **VI. Verwaltungszuständigkeit nach Art. 108 GG**

Welche Behörde im Ergebnis die verbindliche Auskunft *de lege lata* erteilt, wurde bereits erschöpfend erläutert.<sup>648</sup> Gegenstand des folgenden Kapitels ist die Darstellung der Regelungen über der Zuständigkeit des Bundes und der Länder für den Steuervollzug und die Bestimmung der verfassungsrechtlichen Grenzen, die eine Reform der Zuständigkeitsregelung am Beispiel des *Rescrit* beachten muss.

Der Vergleich der verbindlichen Auskunft mit dem *Rescrit* hat gezeigt, dass die Zuständigkeit einer zentralen Behörde diverse Vorteile bietet. Dementsprechend soll in Kapitel 3 B. II. 1. überprüft werden, ob in Deutschland die Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte von den örtlichen Finanzämtern als Teil der Landesverwaltung auf das BZSt als Teil der Bundesverwaltung übertragen werden kann. Dies würde für sämtliche Steuerarten verbindliche Auskünfte erteilen, unabhängig von der Frage, welches Finanzamt normalerweise für den Antragsteller zuständig ist. Damit würde von den grundsätzlichen Zuständigkeitsregeln des Art. 108 Abs. 1-3 GG abgewichen. Eine solche Abweichung ist gem. Art. 108 Abs. 4 GG möglich, soweit diese sog. Mischverwaltung den Steuervollzug erheblich verbessert oder erleichtert. Der Inhalt sowohl der Verbesserung als auch der Erleichterung wird in Kapitel 3 A. VI. 4. konkretisiert. Um zu prüfen, inwiefern die Zentralisierung der Zuständigkeit beim BZSt das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft verbessert oder erleichtert, muss jedoch zuvor dargestellt werden, welche Gebietskörperschaft *de lege lata* für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist und welche Kompetenzen damit einhergehen (Kapitel 3 A. VI. 1.-3.). Beides führt zu Problemen, deren Behebung zur Verbesserung oder Erleichterung der Erteilung verbindlicher Auskünfte beitragen kann.

Art. 108 GG regelt die Organisation der Finanzverwaltung. Ziel der von Art. 83 – 91 GG abweichenden Regelungen ist es, im Hinblick auf die besonderen Finanzierungsinteressen der Gebietskörperschaften, die empfindlichen Belastungen der Steuerpflichtigen und den hohen Stellenwert des gesetzmäßigen und einheitlichen Vollzugs ein sachgerechtes Gleichgewicht der Hoheitsrechte in dem föderalen System herzustellen. Dies hat sich beim allgemeinen Steuervollzug grundsätzlich bewährt, führt bei der Erteilung der verbindlichen Auskunft jedoch zu erheblichen Problemen. Hierzu zählt der uneinheitliche Gesetzesvollzug und die Langatmigkeit der Verfahren. Um die Hintergründe für diese Probleme erläutern

---

<sup>646</sup> Ellis, in: Cahiers de droit fiscal international 84b, 91, 97.

<sup>647</sup> Ellis, in: Cahiers de droit fiscal international 84b, 91, 97.

<sup>648</sup> Siehe dazu Kapitel 2 B. 3. a).

und einen klaren Maßstab für die Reform der Zuständigkeitsregeln entwickeln zu können, werden die Zuständigkeitsregelungen und ihre Ausnahmen skizziert.

Zur Gewährleistung von Rechts- und Planungssicherheit mittels effizient verwalteter verbindlicher Auskünfte, die gesetz- und gleichmäßig erteilt werden, stehen den Finanzbehörden unterschiedliche Instrumente zur Verfügung. Hierzu zählen informelle Absprachen, Aufsichtsrechte, allgemeine Weisungen, Einzelweisungen und allgemeine Verwaltungsvorschriften. Ihre Zulässigkeit und ihr Inhalt bestimmen sich nach den in Art. 108 GG geregelten Kompetenzen des Bund oder der Länder und dem jeweiligen Verwaltungstypus. Denselben Zweck dienen Regelungen zur Organisation und Einrichtung der Behörden. Auch die damit einhergehenden Probleme bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte sind Gegenstand der folgenden Darstellungen.

### *1. Bundesfinanzverwaltung als bundeseigene Verwaltung gem. Art. 108 Abs. 1 GG*

Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG legt fest, dass die Bundesfinanzbehörden Zölle, Finanzmonopole (seit Wegfall der Branntweinsteuer ist ein solches aktuell nicht vorgesehen), die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern sowie die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft verwalten. Der Aufbau des Behördenapparats, die regionalen Untergliederungen sowie die Zuständigkeiten müssen gem. Art. 108 Abs. 1 Satz 2 GG durch ein Bundesgesetz geregelt werden; die Einrichtung der Behörde, welche die innere Organisation und die internen Zuständigkeiten beinhaltet, kann gem. Art. 86 Satz 2 GG von der Bundesregierung geregelt werden.<sup>649</sup> Für den Fall, dass der Bundesgesetzgeber Mittelbehörden vorsieht, müssen deren Leiter im Benehmen mit den Landesregierungen bestellt werden. Ausreichend ist hierfür, dass die Landesregierungen angehört und ihre Stellungnahme gewürdigt wird, ohne dass der Entscheidungsspielraum des Bundes dadurch eingeschränkt werden würde.<sup>650</sup>

Im Bereich der Bundeseigenverwaltung gem. Art. 108 Abs. 1 GG kann die Bundesregierung allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen, um Einfluss auf den Steuervollzug zu nehmen.

### *2. Die Landesfinanzverwaltung als landeseigene Verwaltung gem. Art. 108 Abs. 2 GG*

Die übrigen Steuern verwalten die Länder gem. Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG, dem Grundsatz nach, als eigene Angelegenheiten.

Der Bund verfügt über Aufsichtsrechte, sofern es sich nicht um die Ausführung landeseigenen Steuerrechts handelt.<sup>651</sup> In diesem Bereich der landeseigenen Verwaltung von bundesrechtlich geregelten Steuern, die beispielsweise die Grunderwerbsteuer, die Lotteriesteuer oder die Erbschaftsteuer umfassen, sind mangels spezieller finanzverfassungsrechtlicher Regelungen Art. 84 Abs. 3 und 4 GG anwendbar.<sup>652</sup> Gem. Art. 84 Abs. 3 Satz 1 GG hat die Bundesregierung die Rechtsaufsicht über die Landeseigenverwaltung von bundesrechtlich geregelten Steuern.<sup>653</sup> Dementsprechend beaufsichtigt sie den Vollzug bundesrechtlich geregelter Steuern bei allen beteiligten Landesfinanzbehörden.<sup>654</sup> Zu diesem Zweck

---

<sup>649</sup> Zur Abgrenzung von Aufbau und Einrichtung und der unterschiedlichen Kompetenzen, *Heun*, in: *Dreier*, Art. 108 Rz. 13; *Maunz*, in: *M/D*, Art. 108 Rz. 26; die entsprechenden Regelungen finden sich im FVG.

<sup>650</sup> *Stern*, Staatsrecht II, § 48 II 4 (S. 1182), *Schlette*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 108 Rz. 48

<sup>651</sup> Hierunter fallen die in Art. 105 Abs. 2a GG aufgeführten Steuern, die die Bundesländer gem. Art. 30 GG mangels anderweitiger verdrängender verfassungsrechtlicher Regelungen in eigener Sache verwalten.

<sup>652</sup> Für die Landeseigenverwaltung bundesgesetzlich geregelter Steuern ist Art. 108 GG lex specialis ggü. Art. 84 GG, sodass die in Art. 84 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 GG getroffenen Regelungen zur Einrichtung der Landesbehörden hinsichtlich des Teilbereichs des Behördenaufbaus von Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG genauso von Art. 108 Abs. 5 GG überlagert werden, wie jene zum Verwaltungsverfahren nach Art. 84 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GG. Art. 84 Abs. 2 GG wird von dem identischen Art. 108 Abs. 7 GG verdrängt. Dazu detailliert *Seer*, in: *Bonner Kommentar*, Losebl., Art. 108 Rz. 98.

<sup>653</sup> *Siekmann*, in: *Sachs*, Art. 108 Rz. 23.

<sup>654</sup> *Seer*, in: *Bonner Kommentar*, Losebl., Art. 108 Rz. 99.

kann die Bundesregierung gem. Art. 84 Abs. 3 Satz 2 GG einen Beauftragten zu den obersten Landesbehörden entsenden. Werden auf diesem Wege Mängel festgestellt, so steht der Bundesregierung das Aufsichtsverfahren nach Art. 84 Abs. 4 GG zur Durchsetzung der ordnungsgemäßen Rechtsanwendung zur Verfügung. Ein Weisungsrecht im Sinne des Art. 85 GG ist jedoch nicht vorgesehen. Nur für den Fall, dass gem. Art. 84 Abs. 5 GG ein zustimmungsbedürftiges Bundesgesetz zur Erteilung einer Einzelweisung erlassen wurde, kann die Bundesregierung der Landesfinanzverwaltung eine Einzelweisung erteilen.

Diese Aufsichtsmechanismen wurden jedoch in der Vergangenheit im Bereich der Steuerverwaltung – soweit ersichtlich – nicht in Gang gesetzt.<sup>655</sup> Vielmehr dienen sie bloß der Disziplinierung der Landesfinanzverwaltung durch Abschreckung; in der Praxis wird sich um eine nicht konfrontative Beilegung von Differenzen bemüht.<sup>656</sup> Hierzu dienen in erster Linie die Bund-Länder-Koordinierungsgremien, die sich mehrmals jährlich auf Referatsleiter-, Abteilungsleiter- und Ministerebene treffen.<sup>657</sup> Eine verfassungsrechtliche oder einfachgesetzliche Regelung hierfür existiert genauso wenig wie eine Geschäftsordnung; vielmehr sind die Sitzungen geprägt von jahrzehntelanger Praxis und konstruktiver Kooperation.<sup>658</sup> In diesem Rahmen wird der landeseigene Vollzug von Bundesgesetzen unter dem Vorsitz des Bundesministers für Finanzen bzw. seiner Vertreter auf der entsprechenden Hierarchieebene koordiniert, indem sich über die Behandlung von überregional relevanten oder grundsätzlichen Fragen und Problemfällen abgestimmt wird, um einen einheitlichen Gesetzesvollzug zu gewährleisten und einer Rechtszersplitterung vorzubeugen.<sup>659</sup> In diesem Kontext kann unter anderem darüber beraten werden, ob eine verbindliche Auskunft erteilt werden soll und wenn ja, wie die gestellte Rechtsfrage in Bezug auf den geschilderten Sachverhalt zu beantworten ist. Das Ergebnis dieser Sitzungen wird oftmals als gleichlautende Ländererlasse veröffentlicht, an die sich die Länder als Ausdruck bundestruer Verhaltens halten können, nicht jedoch müssen.<sup>660</sup> Da es sich um eine Abstimmung auf Augenhöhe handelt, kann der Bund in diesem Prozess keine Entscheidung vorgeben und kein Veto gegen eine getroffene Entscheidung einlegen, wengleich er Formulierungshilfe leistet und erheblichen Einfluss auf den Entscheidungsprozess geltend macht.<sup>661</sup>

Für das Instrument der verbindlichen Auskunft bedeutet dies, dass der Bund die Erteilung der verbindlichen Auskünfte zu beaufsichtigen und, sofern erforderlich, ein Aufsichtsverfahren einzuleiten hat. Nimmt er diese nicht wahr, um ressourcenbindende Konflikten mit den Ländern zu vermeiden, so muss er zumindest im Rahmen der Bund-Länder-Koordinierungsgremien seiner Rolle gerecht werden und die Sitzungen vorbereiten, leiten und konstruktiv mitgestalten. Es ist Aufgabe der Länder, grundlegende Rechtsfragen oder solche von überregionaler Bedeutung einzubringen, die sich im Kontext der Erteilung einer verbindlichen Auskunft gestellt haben. Hierzu zählt auch die Frage, ob in dem konkreten Fall überhaupt eine verbindliche Auskunft erteilt werden soll. Die in diesem Rahmen gefassten, koordinierten Bund-Länder-Erlasse müssen zur Erreichung ihres Zwecks von den Ländern umgesetzt werden; ggfs. durch Veröffentlichung eines Schreibens der obersten Landesbehörden. Schließlich ist es an den Bundesländern, ausreichend Stellen für Finanzbeamte vorzuhalten, um die Vielzahl der Anträge auf

---

<sup>655</sup> Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 100 ff.; *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte, S. 124.

<sup>656</sup> *Dittmann*, in: *Sachs*, Art. 84 Rz. 52 f.; *Heitsch*, Ausführung der Bundesgesetze durch die Länder, S. 144 ff.

<sup>657</sup> *Schöck*, *StuW* 1977, 22, 23.

<sup>658</sup> Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 100 ff.; *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte, S. 125; *Schöck*, *StuW* 1977, 22, 23.

<sup>659</sup> *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte, S. 124; *Schöck*, *StuW* 77, 22, 23.

<sup>660</sup> Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 103; *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte S. 126; *Schöck*, *StuW* 77, 22, 23.

<sup>661</sup> Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 103, *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte S. 125.

verbindliche Auskunft bearbeiten zu können, und die einzelnen Behörden mit den notwendigen Kompetenzen auszustatten.

### 3. Die Landesfinanzverwaltung als Bundesauftragsverwaltung gem. Art. 108 Abs. 3 GG

Eine Ausnahme von dem Grundsatz der Landeseigenverwaltung ist in Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG vorgesehen. Die Landesfinanzverwaltung vollzieht das Steuerrecht im Auftrag des Bundes, wenn die Steuern dem Bund ganz oder zum Teil zufließen.

Im Falle der Bundesauftragsverwaltung nach Art. 108 Abs. 3 GG ergeben sich die Aufsichts- und Weisungsrechte nicht aus Art. 84 GG, sondern aus Art. 85 GG und werden von Art. 108 Abs. 3 Satz 2 insoweit modifiziert, als dass nicht die Bundesregierung, sondern der Bundesminister der Finanzen die Aufsichts- und Weisungsrechte wahrnimmt. Um die Möglichkeit zu haben, die recht- und zweckmäßige Ausführung der Steuergesetze zu überprüfen, hat der Bundesminister für Finanzen gem. Art. 108 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 85 Abs. 4 GG das Recht zur Aufsicht über den Gesetzesvollzug durch die Landesfinanzverwaltung. Zu diesem Zweck kann er sowohl die Erstattung von Berichten als auch die Vorlage von Akten verlangen. Sofern die Notwendigkeit besteht, sich selber ein Bild von der Recht- und Zweckmäßigkeit des Gesetzesvollzugs zu machen, kann der Bundesminister für Finanzen auch einen Beauftragten zu den Landesfinanzbehörden entsenden, damit dieser die zur Aufsicht notwendigen Informationen einholt.

Ist der Bundesminister für Finanzen der Auffassung, dass die Landesfinanzverwaltung ein Steuergesetz nicht recht- oder zweckmäßig vollzieht, so kann er der obersten Landesbehörde eine Einzelweisung erteilen. Über ein Selbsteintrittsrecht verfügt der Bund nicht.

Allgemeine Weisungen nach Art. 85 Abs. 3 i.V.m. Art. 108 Abs. 3 GG sind jedoch bisher nicht ergangen. Denn bereits im Jahre 1970 trafen die Länder und der Bund die sog. Bund-Länder-Vereinbarung,<sup>662</sup> in der sie sich über ein kooperatives Verfahren zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften außerhalb von Art. 108 Abs. 7 GG einigten. In Parallele zur gelebten Praxis zum Erlass von koordinierten Ländererlassen<sup>663</sup> treffen sich auf den jeweiligen Hierarchiestufen die Referats- und Abteilungsleiter sowie die Finanzminister der Länder und des Bundes mehrmals im Jahr. Diese Sitzungen werden vom Bundesfinanzministerium vorbereitet und geleitet.<sup>664</sup> Laut der Bund-Länder-Vereinbarung ist Gegenstand einer solchen Sitzung die Erläuterung von Fragen, denen überregionale oder grundlegende Bedeutung zugemessen wird, die sich bei der Bundesauftragsverwaltung i.S.d. Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG, beispielsweise anlässlich des Antrags auf eine verbindliche Auskunft, gestellt haben. Daraufhin schlägt der Vertreter des Bundesfinanzministeriums eine Regelung vor, die als sog. Schreiben des Bundesministers der Finanzen im Bundessteuerblatt I veröffentlicht werden, sofern die Mehrheit der Repräsentanten der Länder dem Vorschlag nicht widerspricht.<sup>665</sup> Ob es sich dabei um „allgemeine Weisungen“ im Sinne des Art. 85 Abs. 3 GG handelt, die für die Länder verbindlich sind, oder ob die Landesfinanzbehörden erst an den Inhalt des Schreibens gebunden sind, wenn die oberste Landesfinanzbehörde die in dem Schreiben getroffene Regelung als eigene Weisung weitergeben, ist umstritten.<sup>666</sup> Jedenfalls dienen diese Schreiben als kooperatives Mittel zur Gewährleistung eines einheitlichen Gesetzesvollzugs durch die Länder im Falle der Bundesauftragsverwaltung, ohne dass es einer förmlichen Weisung im Sinne des Art. 85 Abs. 3 GG bedarf.

---

<sup>662</sup> Abgedruckt bei *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 117.

<sup>663</sup> Kapitel 3 A. VI. 2.

<sup>664</sup> *Flockermann*, FS Meyding, S. 105, 112; *Uelner*, FS Friauf, S. 217, 225.

<sup>665</sup> *Flockermann*, FS Meyding, S. 105, 112; *Uelner*, FS Friauf, S. 217, 225.

<sup>666</sup> Dafür *Müller/Zeitler*, DStZ/A 1975, 467, 474; *Tipke*, Steuerrechtsordnung III, S. 1131; *Uelner*, FS Friauf, S. 217, 225; dagegen *Orlopp*, FS Klein, S. 597, 606; *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte, S. 123; *M. Schmitt*, DStJG 31 (2008), S. 99, 117; *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 121.

Da der rechtliche Charakter und die Bindungswirkung der Bund-Länder-Vereinbarung nicht endgültig geklärt werden konnten, wurde durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz<sup>667</sup> zwecks Sicherstellung der gleichmäßigen Besteuerung im Bundesgebiet § 21a FVG eingeführt. Demzufolge kann das Bundesministerium für Finanzen Verwaltungsgrundsätze, Regelungen zur Zusammenarbeit des Bundes mit den Ländern und allgemeine fachliche Weisungen erlassen. Allerdings sieht die Norm keine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf die Landesauftragsverwaltung vor, weshalb sich diese Norm erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt sieht.<sup>668</sup> Aus diesem Grunde handeln Bund und Länder weiterhin auf Grundlage der Bund-Länder-Vereinbarung 1970.<sup>669</sup>

Für das Instrument der verbindlichen Auskunft bedeutet dies, dass der Bund durch den Behördenaufbau, eine hochwertige und inhaltlich einheitliche Ausbildung der Finanzbeamten und zustimmungspflichtiger, allgemeiner Verwaltungsvorschriften die gesetzmäßige und gleichmäßige Erteilung verbindlicher Auskünfte zur Gewährleistung von Rechts- und Planungssicherheit gewährleisten muss. Zudem ist es seine Aufgabe, die Erteilung der verbindlichen Auskünfte zu beaufsichtigen und, sofern erforderlich, ein Aufsichtsverfahren einzuleiten und Einzelweisungen zu erteilen. Wichtigstes Instrument sind jedoch die BMF-Schreiben, die in Abstimmung mit den Ländern auf Grundlage der Bund-Länder-Vereinbarung 1970 erarbeitet werden. Grundlegende Rechtsfragen oder solche von überregionaler Bedeutung, die sich im Kontext der Erteilung einer verbindlichen Auskunft stellen, müssen hier geklärt werden. Hierzu zählt auch die Frage, ob in dem konkreten Fall überhaupt eine verbindliche Auskunft erteilt werden soll. Es ist an den Bundesländern, ausreichend Stellen für Finanzbeamte vorzuhalten, um die Vielzahl der Anträge auf verbindliche Auskunft bearbeiten zu können, und die einzelnen Behörden mit den notwendigen Kompetenzen auszustatten.

#### 4. *Mischverwaltung gem. Art. 108 Abs. 4 GG*

Über die freiwilligen Absprachen im Rahmen der Bund-Länder-Koordinierungsgremien und die Aufsichts- und Weisungsrechte bzw. Verwaltungsvorschriften hinaus sieht Art. 108 Abs. 4 GG in Abweichung von Art. 83 ff. GG eine weitaus engere Kooperation der Bundes- und Landesfinanzbehörden vor. Insbesondere ist es möglich, Aufgaben der Bundesfinanzverwaltung auf die Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Var. 2 GG) und Aufgaben der Landesfinanzverwaltung auf Bundesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Var. 3 GG) zu übertragen. Dadurch kann die für die Finanzverwaltung verfassungsrechtlich vorgesehene Zuständigkeitsverteilung durch ein zustimmungsbedürftiges Gesetz verändern und das in Art. 108 Abs. 1–3 GG vorgesehene Trennungssystem durchbrechen.

Dies ist dem Gesetzgeber jedoch nur dann gestattet, wenn die Mischverwaltung zur Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs führt. Es stellt sich die Frage, in welcher Hinsicht der Steuervollzug durch die Mischverwaltung verbessert oder erleichtert werden muss. Einerseits verweist *Seer* darauf, dass Art. 108 Abs. 1–3 GG die grundsätzliche Trennung der Zuständigkeiten der Bundes- und Landesfinanzbehörden regelt.<sup>670</sup> Dieser Trennung sei jedoch, enger als in Art. 83 ff. GG, durch die Pflicht des Staates zur Sicherstellung des einheitlichen und gleichmäßigen Steuervollzugs Grenzen gesetzt. Diese Grenzen erhielten durch die Verschränkung der Landes- und Bundesverwaltung (Art. 108 Abs. 1–3, 5 und 7 GG) zwecks Gewährleistung der Sicherstellung des bundesweit einheitlichen und gleichmäßigen Gesetzesvollzugs ihre Konturen.<sup>671</sup> Gehe der Verfassungsgeber in Art. 108 Abs. 4 GG noch einen Schritt weiter und lasse innerhalb enger Grenzen eine Abweichung von der Trennung von Bundes- und

---

<sup>667</sup> Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006, BGBl. I S. 2098, 2101, mit Wirkung v. 12.9.2006.

<sup>668</sup> *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 123 ff.; *ders.*, FS Ruppe, 533, 549 f.; *ders./Driien*, in: *Kluth*, Art. 108 Rz. 22 f. *Sauerland*, DStZ 2007, 668, 673.

<sup>669</sup> *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 125.

<sup>670</sup> *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 132; *ders./Driien*, in: *Kluth*, Art. 108 Rz. 30.

<sup>671</sup> So auch *Driien*, FR 2008, 295, 299.



Landesfinanzverwaltung zu, so müsse auch dies der Vereinheitlichung des Steuervollzugs dienen. Somit sei die Vereinheitlichung der Maßstab für die Verbesserung oder die Erleichterung der Erteilung verbindlicher Auskünfte.<sup>672</sup> Diese Betrachtungsweise ist jedoch zu eng. Zum einen geht der Wortlaut von der Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs im Allgemeinen aus, ohne dies auf einen bestimmten Bereich zu beschränken. Zum anderen ist das teleologische Argument von *Seer* nicht zwingend. Zwar ist Hintergrund der verschränkten Finanzverwaltungsstruktur vor allem die Einheitlichkeit des Gesetzesvollzugs. Allerdings ist dies auch Ausdruck der gegenseitigen Kontrolle und des Machtgleichs zwischen dem Bund und den Ländern.<sup>673</sup> Dementsprechend müssen Verbesserung und Erleichterung nicht zwingend ausschließlich der Vereinheitlichung des Steuervollzugs dienen. Näher liegt es vielmehr, jegliche Form der Verbesserung und Erleichterung des Steuervollzugs als Rechtfertigung für die Mischverwaltung zu akzeptieren und, so bereits die Gesetzesbegründung, die Einführung einer „rationelle[n] und neuzeitliche[n] Verwaltung [nicht] an der verfassungsrechtlichen Trennung der Aufgabenbereiche durch Ländergrenzen“<sup>674</sup> scheitern zu lassen.<sup>675</sup> Mithin können neben dem einheitlichen und gleichmäßigen Steuervollzug auch Kostenersparnisse, Verfahrensverkürzungen, die Behebung von Problemen im Bereich der Kompetenzzuordnung oder die Bildung von spezialisierten Referaten innerhalb einer zentralen Verwaltungsstelle die Mischverwaltung, beispielsweise bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte, rechtfertigen.

Die Verbesserung oder Erleichterung muss „erheblich“ sein, wodurch der Verfassungsgeber indiziert, dass eine Mischverwaltung nur in Ausnahmefällen zulässig ist.<sup>676</sup> Eine Durchbrechung ist erheblich, wenn dadurch eine messbare Effizienzsteigerung des Steuervollzugs erreicht wird.<sup>677</sup> Es ist nicht ausreichend, dass die gesetzgeberische Entscheidung für eine der in Art. 108 Abs. 4 GG beschriebenen Formen der Mischverwaltung vertretbar ist; vielmehr muss genau dargelegt werden, worin die Verbesserung oder Erleichterung konkret zu sehen ist. Umstritten ist, ob die Verbesserung oder Erleichterung erheblicher sein muss, wenn Bundes- und Landesfinanzbehörden nicht nur zusammenwirken, sondern Kompetenzen übertragen werden. Zwar sieht der Wortlaut einen unterschiedlichen Grad der Verbesserung oder Erleichterung nicht vor,<sup>678</sup> allerdings entfernt sich der Gesetzgeber durch die Kompetenzübertragung weiter von der verfassungsrechtlich vorgesehenen Grundkonzeption aus Art. 108 Abs. 1–3 GG. Je stärker die Abweichung ist, desto eher muss es sich dabei um eine Ausnahme handeln. Dementsprechend muss auch die Erleichterung oder Verbesserung des Steuervollzugs größer sein, um dem Ausnahmecharakter der Norm gerecht zu werden.<sup>679</sup>

Soll zur Gewährleistung von Rechts- und Planungssicherheit durch die zügige Erteilung gesetzmäßiger und gleichmäßiger verbindlicher Auskünfte die verfassungsrechtlich vorgesehene Grundkonzeption der Verwaltungszuständigkeit für den Bereich der verbindlichen Auskunft durchbrochen werden, so müssen zwei Bedingungen erfüllt werden. Erteilt der Gesetzgeber dem Bund und den Ländern gegenseitige

---

<sup>672</sup> *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 132; *ders./Drüen*, in: *Kluth*, Art. 108 Rz. 30; so auch *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte, S. 66; zumindest die Mischverwaltung nur aus Kostengründen abschließend *Heintzen*, in: *v. Münch/Kunig*, Art. 108 Rz. 36.

<sup>673</sup> *Schlette*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 108 Rz. 1 f.; *Siekmann*, in: *Sachs*, Art. 108 Rz. 2.

<sup>674</sup> Begründung zum Finanzreformgesetz 1969, BT-Drs. V/2861, S. 38 Rz. 174.

<sup>675</sup> BVerfG, Beschluss v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 7; *Schlette*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 108 Rz. 86; *Pieroth*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 108 Rz. 10; *Heun*, in: *Dreier*, Art. 108 Rz. 18; *Siekmann*, in: *Sachs*, Art. 108 Rz. 10 f.

<sup>676</sup> BVerfG, Beschluss v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1, 26; *Siekmann*, in: *Sachs*, Art. 108 Rz. 11; *Pieroth*, in: *Jarass/Pieroth*, Art. 108 Rz. 10; *Schlette*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 108 Rz. 88; *Heintzen*, in: *v. Münch/Kunig*, Art. 108 Rz. 37.

<sup>677</sup> *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 132; *ders./Drüen*, in: *Kluth*, Art. 108 Rz. 31.

<sup>678</sup> *Schlette*, in: *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 108 Rz. 87.

<sup>679</sup> *Seer*, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 132.

Mitwirkungsbefugnisse bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte oder überträgt er die Aufgabe dem Bund oder den Ländern, so muss dies zu einer Verbesserung oder einer Erleichterung des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft führen. Diese Verbesserung oder Erleichterung muss von erheblicher Natur sein, das heißt zu einer messbaren Effizienzsteigerung hinsichtlich der Einheitlichkeit des Steuervollzugs, der Rechtssicherheit, der Geschwindigkeit der Erteilung und der Lösung der Zuständigkeitsproblematik führen.

Im Folgenden soll überprüft werden, ob die Zentralisierung der Zuständigkeit und die anderen vorgeschlagenen Änderungen der verbindlichen Auskunft, die von den französischen Regelungen zum *Rescrit fiscal* inspiriert sind, unter Berücksichtigung der hier definierten Maßstäbe umgesetzt werden können.

## B. Reformvorschläge für § 89 Abs. 2 AO unter Berücksichtigung der Regelungen zum *Rescrit*

Unter Berücksichtigung der Regelungen zum *Rescrit fiscal* kommen mehrere Änderungen des § 89 Abs. 2 AO in Betracht. Hierzu zählen die Zulässigkeit verbindlicher Auskünfte, die der Absicherung von Steuervorteilen dienen (Kapitel 3 B. I. 1.), insbesondere in dem Fall der Anzeige eines Steuergestaltungsmodells, sowie die Erteilung verbindlicher Auskünfte, auch wenn in absehbarer Zeit eine grundsätzliche Regelung der Rechtsfrage zu erwarten ist (Kapitel 3 B. I. 2.). Darüber hinaus wird die Konzentration der Zuständigkeit auf eine Behörde (Kapitel 3 B. II.), die Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft nach Ablauf der Bearbeitungsfrist (Kapitel 3 B. III.) und die Änderung der Gebührenregelung (Kapitel 3 B. IV.) vorgeschlagen.

### I. Die Erteilung verbindlicher Auskünfte ohne Ausschluss bestimmter Sachverhalte

AEAO 3.5.4 zu § 89 gibt vor, wie die Finanzverwaltung ihr Ermessen hinsichtlich der Erteilung der verbindlichen Auskunft ausüben soll. Satz 1 bestimmt, dass verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden sollen in Angelegenheiten, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht. Satz 2 sieht vor, dass die Finanzverwaltung über den Anwendungsfall von Satz 1 hinaus das Recht hat, verbindliche Auskünfte nach pflichtgemäßem Ermessen abzulehnen und zwar insbesondere dann, wenn zu dem Rechtsproblem eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit zu erwarten ist. Dies führt in Deutschland zu einer Beeinträchtigung der Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich der Steuerpflichtigen und belastet das Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Entsprechende Regeln finden sich im französischen Recht nicht, sodass im Folgenden der Rahmen für die Aufhebung von AEAO 3.5.4 zu § 89 analysiert werden soll (Kapitel 3 B. I. 1. a) und b) sowie Kapitel 3 B. I. 2.). Darüber hinaus wird in Anlehnung an das französische Recht ein Ergänzungsvorschlag zur geplanten Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle gemacht (Kapitel 3 B. I. c)).

#### 1. Die Zulässigkeit verbindlicher Auskünfte, die Steuerplanungsmodelle und sonstige Steuervorteile absichern

Der Anwendungsbereich des *Rescrit* erstreckt sich auch auf die Bestimmung der Grenzen der Legalität der Steuergestaltung. Im Rahmen des Verfahrens zur Erteilung eines *Rescrit anti abus droit* gem. Art. L64 B LPF kann der Steuerpflichtige anfragen, ob die Finanzverwaltung einen bestimmten Sachverhalt als Rechtsmissbrauch qualifiziert. Der französische Gesetzgeber erachtet es wie oben dargelegt als unproblematisch, dass die Finanzverwaltung auf diesem Wege auch Steuergestaltungen validiert, die der Ausnutzung bewusst gewährter oder geduldeter Steuervorteile dienen.<sup>680</sup> Dies ist in Deutschland nicht möglich. Vielmehr sieht AEAO 3.5.4 Satz 1 zu § 89 vor, dass verbindliche Auskünfte nicht erteilt werden sollen, wenn die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht. Wie oben bereits erwähnt, verweigert die Finanzverwaltung damit verbindliche Auskünfte, wenn die Steuergestaltung zu einer von ihr unerwünschten Steuervermeidung führt (Kapitel 3 B. 1. a)) oder es sich aus ihrer Sicht sogar um einen Fall des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO handelt (Kapitel 3 B. 1. b)). Dementsprechend wird es dem Antragsteller, anders als in Frankreich, verwehrt, verbindlich Auskunft darüber zu erlangen, ob es sich bei einem geplanten Sachverhalt um die Ausnutzung legaler Steuervorteile oder bereits um missbräuchliches Verhalten im Sinne des § 42 AO handelt.

---

<sup>680</sup> Siehe Kapitel 2 C. III.

Die hier unterbreitete Reform der verbindlichen Auskunft unter Berücksichtigung des französischen Rechts würde die Regelung des AEAO 3.5.4 Satz 1 zu § 89 aufheben, um die Erteilung einer verbindlichen Auskunft auch dann zu ermöglichen, wenn bei dem vorgelegten Sachverhalt die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht. Das BZSt soll unabhängig von den fiskalischen Auswirkungen verbindliche Auskünfte erteilen und damit den Steuerpflichtigen ein Instrument zur Verfügung stellen, das, in Anlehnung an die Regelung des *Rescrit anti abus droit* gem. Art. L64 B LPF, insbesondere in den Graubereichen von legaler und illegaler Steuerplanung klare Grenzen zieht und damit Rechts- und Planungssicherheit schafft.

Im Mittelpunkt der aktuellen steuerpolitischen Diskussion steht jedoch bedauerlicherweise nicht die Gewährung von mehr Rechts- und Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen. Stattdessen hat der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen und ihren Beratern umfassende Anzeigepflichten bezüglich Steuergestaltungsmodellen auferlegt.<sup>681</sup> Gem. § 138a Abs. 1 Satz 1 und 2 AO sind entgeltliche Vermarkter oder Anbieter von Steuergestaltungsmodellen sowie – subsidiär – der Steuerpflichtige dazu verpflichtet, dem BZSt Steuergestaltungsmodelle anzuzeigen. Gegenstand der Anzeige sind gem. § 138a Abs. 2 Satz 1 AO Gestaltungen, die kostenpflichtig entwickelt und implementiert wurden und auf das Erreichen eines steuerlichen Vorteils abzielen. Um den sehr weiten Anwendungsbereich einzugrenzen, sieht die Norm eine Vielzahl an Regelbeispielen vor. Die Anzeige muss eine Erläuterung des Inhalts des Gestaltungsmodells, sachdienliche Unterlagen sowie eine Berechnung des durch die Gestaltung generierten steuerlichen Vorteils umfassen und auf die betroffenen Rechtsvorschriften hinweisen. Darüber hinaus sieht der Entwurf weitere fristgebundene Berichterstattungspflichten in Bezug auf die vertriebenen Steuergestaltungsmodelle vor und droht für den Fall des Verstoßes empfindliche Bußgelder an.<sup>682</sup> Ziel dieser Anzeigepflicht ist es primär, frühzeitig unerwünschte Steuergestaltungen zu identifizieren, um im Rahmen des Veranlagungsverfahrens darauf reagieren zu können, und Gesetzeslücken aufzudecken, um diese per Gesetz zu schließen.<sup>683</sup> Unerwünscht sind die Gestaltungen, wenn „deren Nutzung nicht den Intentionen des Gesetzgebers entspricht, deren Vorteil aber dennoch *de lege lata* nicht versagt werden

---

<sup>681</sup> Auf internationaler Ebene wird die Diskussion durch die Empfehlung der OECD aus dem Jahre 2015 bestimmt: OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, 2015, <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>. Hierzu kritisch *Hermenns/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803. Auf nationaler Ebene lag bereits 2007 ein entsprechender Gesetzesentwurf zur Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle vor [http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgezstanzpflg\\_refentw.pdf](http://rsw.beck.de/rsw/upload/fdma/stgezstanzpflg_refentw.pdf); der jedoch erheblicher Kritik ausgesetzt war *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370; *Flämig*, Beih. zu DStR 44/2007, 1; *Geerling/Gorbauch*, DStR 2007, 1703. Mittlerweile liegt ein neuer Entwurf vor, erarbeitet von den Ländern Schleswig-Holstein und Hessen: *Hey*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 5 f., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilung/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilung/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html); das BMF hat zudem beim Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen ein Gutachten in Auftrag gegeben, dass einen zulässigen und zweckmäßigen Vorschlag zur Ausgestaltung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle entwickeln sollte: *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten. Der Gesetzesentwurf Schleswig-Holstein und das Gutachten des MPI waren Diskussionsgegenstand einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe: *Hey*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 5 f., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilung/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilung/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html). Mittlerweile wurden die Länder Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz von der Finanzministerkonferenz mit der Erarbeitung eines nationalen Gesetzesentwurfs beauftragt: Pressemitteilung des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 9.11.2017, [http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI\\_startseite/Artikel2017\\_2/171109\\_Finanzkonferenz.html](http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI_startseite/Artikel2017_2/171109_Finanzkonferenz.html). Dieser soll im Sommer 2018 vorgelegt werden: Pressemitteilungen des Finanzministeriums Schleswig-Holstein v. 9.11.2017, [http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI\\_startseite/Artikel2017\\_2/171109\\_Finanzkonferenz.html](http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI_startseite/Artikel2017_2/171109_Finanzkonferenz.html), und v. 15.11.2017, [http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2017\\_neu/171115\\_steuergestaltung.html](http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/2017_neu/171115_steuergestaltung.html); dazu mittlerweile diverse Stellungnahmen: *Kepp/Schober*, BB 2018, 2455; *Osterloh-Konrad*, FR 2018, 621; *Eilers/Sommer*, ISR 2019, 75.

<sup>682</sup> *Hey*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 5 f., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html)

<sup>683</sup> *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 3 f.

kann, weil die Voraussetzungen des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO nicht vorliegen und keine spezielle Antimissbrauchsvorschrift greift.<sup>684</sup>

An dieser Stelle soll weder die Ausgestaltung einer solchen Anzeigepflicht noch ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit diskutiert werden.<sup>685</sup> Vielmehr konzentriert sich die folgende Prüfung darauf, inwiefern es geboten wäre, die Anzeige eines Steuergestaltungsmodells an das BZSt mit der Pflicht der Finanzverwaltung zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft über die steuerliche Einordnung des angezeigten Sachverhalts zu verknüpfen. Die Anzeige des Steuergestaltungsmodells beim BZSt wäre dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gleichzusetzen und würde ebenso die Bearbeitungsfrist auslösen. Zwar existiert eine vergleichbare Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Frankreich ebenfalls noch nicht,<sup>686</sup> jedoch entspricht der Gegenstand des *Rescrit anti abus droit* gem. Art. L64 B LPF der verbindlichen Auskunft, die im Gegenzug für die Anzeige des Steuergestaltungsmodells nach der hier vorgeschlagenen Reform ergehen soll und dient dementsprechend auch hier als Vorbild (Kapitel 3 B. 1. c)).

a) Die Erzielung eines Steuervorteils und die verbindliche Auskunft

Die Weigerung der Finanzverwaltung, eine verbindliche Auskunft zu erteilen, sofern bei dem dargelegten Sachverhalt die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht, unterstellt, entsprechende Sachverhalte seien nicht schutzwürdig. Die Finanzverwaltung möchte sich nicht durch die Gewährung von Rechtssicherheit mittels einer verbindlichen Auskunft an der Gestaltung von Sachverhalten beteiligen, die den fiskalischen Interessen des Staates zuwiderlaufen. Dieses Verhalten ist anmaßend, zumal es weder mit den verfassungsrechtlich gewährten Handlungsfreiheiten der Steuerpflichtigen im vermögensrechtlichen Bereich gem. Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG (aa)) noch mit dem Konzept der fairen und kooperativen Steuerverwaltung (bb)) in Einklang zu bringen ist.

aa) Sachverhalte, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht im Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG

Wie bereits oben ausführlich erörtert, dient die verbindliche Auskunft der Sicherung der Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich.<sup>687</sup> Art. 14 Abs. 1 GG schützt die eigentumsrechtliche Herrschaftsposition umfassend, das heißt insbesondere auch die freie Nutzung des Eigentums sowie die Verfügung hierüber im Rahmen des geltenden Rechts.<sup>688</sup> Dieser Schutz gebietet es, dass sich der Steuerpflichtige vor der Nutzung des oder der Verfügung über das Eigentum auf die steuerrechtlichen Folgen einstellen kann.<sup>689</sup> Daneben hat der Steuerpflichtige aufgrund von Art. 12 Abs. 1 GG einen Anspruch auf Planungssicherheit hinsichtlich seiner Abgabenbelastungen, um seine beruflichen und gewerblichen Aktivitäten an die steuerlichen Rahmenbedingungen anpassen zu können.<sup>690</sup> Andernfalls kann er seine

---

<sup>684</sup> *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 9; *Osterloh-Konrad*, FR 2018, 621, 622.

<sup>685</sup> Dazu umfassend *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 19 ff., S. 55 ff., S. 83 ff.; *Hermens/Modrzejewski/Münch/Rüsch*, IStR 2016, 803; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 10 ff., S. 26 ff., S. 31 ff.

<sup>686</sup> Entsprechende Gesetzentwürfe aus den Jahren 2005 und 2006 zur Einführung einer Anzeigepflicht, wie sie in Deutschland zur Diskussion stehen, wurden aufgrund vehementer Kritik der Öffentlichkeit zurückgezogen. Die Entwürfe wurden jedoch nicht veröffentlicht; *Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 149.

<sup>687</sup> Kapitel 3 A. I.

<sup>688</sup> BVerfG, Beschluss v. 12.6.1979 – 1 BvL 19/76, BVerfGE 52, 1, 8; Beschluss v. 3.10.1989 – 1 BvR 55/89, BVerfGE 81, 29; *Wendt*, in: *Sachs*, Art. 14, Rz. 41 f.; *Depenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 52; *Hey*, FS Kirchhof II, 1657, 1659.

<sup>689</sup> *Birk*, FS Pöllath, 161.

<sup>690</sup> *Seer*, Verständigung, S. 310; *Birk*, FS Pöllath, 161, 164; *Kisker*, VVDStRL 32 (1974), 149, 161 ff., 179 ff.

Freiheit im beruflichen Kontext nicht selbstbestimmt wahrnehmen, da er zum Zeitpunkt der Wahl und insbesondere der Ausübung seines Berufes nicht vorhersehen kann, welche steuerlichen Begünstigungen sich für ihn bieten, welchen Belastungen er ausweichen und welche er hinnehmen. Art. 2 Abs. 1 GG rundet den Schutzbereich der Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich ab. Allerdings tritt er tritt Art. 2 Abs. 1 GG aufgrund von Subsidiarität hinter Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 GG zurück.

In diesen Schutzbereich fällt laut Bundesverfassungsgericht auch das Recht, dass der Steuerpflichtige seine vermögensrechtlichen Angelegenheiten unter Nutzung von steuerlichen Anreizen und Ausnutzung sonstiger Belastungsunterschiede auf eine Weise gestalten darf, die es ihm erlaubt, möglichst wenig Steuern zu zahlen.<sup>691</sup> Das Gesetz eröffnet oder toleriert zumindest Möglichkeiten zur Ausnutzung von Steuervorteilen, deren Wahrnehmung vom Gesetzgeber gewollt ist. Der Schutzbereich erfasst somit auch die geplante Gestaltung von Sachverhalten zur Verringerung der Steuerlast.<sup>692</sup>

Die Finanzverwaltung hat in AEAO 3.5.4 Satz 1 zu § 89 geregelt, dass eine verbindliche Auskunft nicht ergehen soll, wenn die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund der im Antrag beschriebenen Gestaltung steht. Anstatt den sehr weiten Begriff des Steuervorteils zu definieren, nennt sie beispielhaft die Prüfung von Steuersparmodellen und die Feststellung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsführers. Hierbei handelt es sich um typische Sachverhalte, die mit Rechtsunsicherheiten verbunden sind, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils in der Regel nicht im Vordergrund steht und für die das Steuerrecht diverse Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet oder toleriert.<sup>693</sup> Dies wird besonders deutlich, wenn man sich das Beispiel der verdeckten Gewinnausschüttungen und der verdeckten Einlagen vor Augen führt, die regelmäßig von Geschäftsführern veranlasst werden und bei denen die Erzielung eines Steuervorteils nicht im Vordergrund steht.<sup>694</sup>

Dementsprechend bezieht sich der Begriff des Steuervorteils im Sinne des AEAO 3.5.4 Satz 1 zu § 89 nicht auf nur Vorteile aufgrund missbräuchlicher Gestaltungsstrukturen,<sup>695</sup> sondern erfasst auch sonstige Gestaltungen, die zu einer Senkung der Steuerlast führen. Damit fällt es der Finanzverwaltung leicht zu behaupten, bei einem bestimmten Sachverhalte stünde die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund, um mit einem pauschalen Verweis auf dessen mangelnde Schutzwürdigkeit die Gewährung von Rechtssicherheit in dieser Angelegenheit zu verweigern.<sup>696</sup> Fiskalpolitisch mag es nachvollziehbar sein, dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen durch Rechtsunsicherheit davon abschrecken möchte, Steuergestaltungen umzusetzen, die auf einen Steuervorteil abzielen. Jedoch „erschüttert [die Vorenthaltung rechtssicherer Rechtsgrundlagen] den Rechtsstaat [...] in seinen Grundfesten.“<sup>697</sup>

Die Grenzen der Steuergestaltung definiert § 42 AO. Alles unterhalb dieser Schwelle ist gesetzlich zulässig und ist nicht in die Nähe des Missbrauchs zu rücken.<sup>698</sup> Der Finanzverwaltung steht es nicht frei, aus fiskalischen Gründen unterhalb dieser Schwelle durch die Verweigerung verbindlicher Auskünfte

---

<sup>691</sup> BVerfG, Beschluss v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237, 250; in der Folge auch BFH, Urteil v. 2.3.1966 – II 113/61, BFHE 86, 396; Beschluss v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BFHE 137, 433; Urteil v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BFHE 179, 400. Zustimmend auch die wissenschaftliche Literatur *Isensee*, FS Ipsen, 409, 425; *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 14; *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung, S. 219.

<sup>692</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 705, *Kaligin/Rieckmann*, StB 1988, 87, 90.

<sup>693</sup> *Seer*, StbJb 2012/2013, 557, 569.

<sup>694</sup> *Seer*, FS Korn, 707, 714.

<sup>695</sup> Inwiefern eine verbindliche Auskunft in Bezug auf missbräuchliche Gestaltungen zu erteilen ist, ist Gegenstand des Kapitel 3 B. III. 3.

<sup>696</sup> *F. Kirchof*, FS Spindler, 463, 470.

<sup>697</sup> *Hey*, FS Kirchof II, 1657, 1664.

<sup>698</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 705.

die Gestaltung der Angelegenheiten der Steuerpflichtigen zu beeinflussen, indem sie keine verbindlichen Auskünfte erteilt, und damit neben den missbräuchlichen Gestaltungen im Sinne des § 42 AO eine der Rechtsunsicherheit überlassene Kategorie „der nicht schutzwürdigen Steuergestaltungen“ zu etablieren.<sup>699</sup> In den Anwendungsbereich der Gestaltungen, bei denen die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund stehen, fallen beispielsweise die Wahl des Unternehmenssitzes unter Berücksichtigung des Gewerbesteuergefälles, die Aufspaltung eines Betriebs, damit ein Teil des Unternehmens dem anderen Teil Kosten in Rechnung stellen kann, ohne dass das Gesamtunternehmen Kosten zu tragen hat oder geschickt gewählte Nießbrauchsgestaltungen innerhalb der Familienbande.<sup>700</sup> Die steuerliche Vor- oder Nachteilhaftigkeit ist typischerweise Gegenstand der Überlegungen vor der Umsetzung eines Sachverhalts.<sup>701</sup> Steuerpflichtige, die dies nicht berücksichtigen und sich vom Steuerrecht begünstigte Gestaltungen nicht nutzbar machen, leiden aufgrund der hiesigen hohen Steuerbelastung unter einem Wettbewerbsnachteil, der sie konkurrenzunfähig machen kann.<sup>702</sup> Um dies zu verhindern, ist der Steuerberater sogar aufgrund des Berufsrechts dazu verpflichtet, steuersparend zu gestalten.<sup>703</sup> Wenn der Gesetzgeber den Steuerberatern jedoch aufträgt, steuersparend zu beraten, dann muss der Staat auch Sorge dafür tragen, dass Rechtsunsicherheiten, die sich im Einzelfall durch die gesetzlich aufgetragene, steuersparende Beratung ergeben, durch untergesetzliche Regelungen ausgeräumt werden. Grundsätzlich gilt, dass der Staat dazu verpflichtet ist, Rechtssicherheit im Einzelfall zu gewährleisten, wenn er per Gesetz unterschiedliche Belastungsregime für unterschiedliche Gestaltungsvarianten vorsieht.<sup>704</sup>

Dem widerspricht AEAO 3.5.4 Satz 1 zu § 89. Können die Steuerpflichtigen aufgrund dessen in diesem Kontext die steuerlichen Folgen ihrer vermögensrechtlich relevanten Handlungen nicht abschätzen, werden sie dadurch in nicht gerechtfertigter Art und Weise in Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG verletzt. Deshalb gebietet es der Schutz von Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG, dass die Finanzverwaltung auch für Sachverhalte, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht, eine verbindliche Auskunft erteilt, sofern damit Rechtsunsicherheiten verbunden sind. Ohne die damit vermittelte Rechts- und Planungssicherheit ist die Entfaltung der verfassungsrechtlich garantierten Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich nicht denkbar.<sup>705</sup>

---

<sup>699</sup> Solchen Abstufungen, die unter anderem als „aggressive Steuerplanung“ (*P. Kirchhof*, DStR 1989, 263, 268) und „Ausnutzung von Steuerschlupflöchern“ (*Glade*, DB 1999, 400 ff.) bezeichnet werden, erteilt auch *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 16 eine Absage.

<sup>700</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213, 259 f.

<sup>701</sup> *Seer*, StbJb 2012/2013, 557, 567.

<sup>702</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 15; *Werder/Dannecker*, BB 2011, 2903, 2905.

<sup>703</sup> Ausfluss des Pflichtenkanons aus §§ 33, 57 StBerG, BGH, Urteil v. 7.12.1989 – I ZR 3/88, ZIP 266, 267 f.; *Koslowski*, Steuerberatungsgesetz, Einleitung Rz. 19; § 33 Rz. 11; § 57 Rz. 105 f.; *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 299.

<sup>704</sup> *Rose*, StbJb 1975/1976, 41, 45 f.; *Tipke*, Steuergerechtigkeit, S. 126.

<sup>705</sup> *Seer*, Verständigungen, S. 310; *Seer*, DStJG 31 (2008), 7, 15 f.; *Weber-Grellet*, StuW 1999, 311, 315; *Spilker*, StuW 2013, 19, 22; *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 113.

*bb) Kooperative, faire Steuerverwaltung und Sachverhalte, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht*

Verweigert die Finanzverwaltung die Erteilung verbindliche Auskünfte in Bezug auf Sachverhalten, bei denen die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund steht, so verstößt sie gegen das Prinzip der kooperativen und fairen Steuerverwaltung.

(1) Kooperationsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung

Wie bereits oben herausgearbeitet, existiert eine Kooperationsgemeinschaft zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen.<sup>706</sup> Eine fruchtbare Kooperation zwischen den beiden Parteien zählt zu den Strukturprinzipien des Steuerverfahrens, weil sie die Voraussetzungen für eine Besteuerung entsprechend dem individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip schafft, Rechtsanwendungsgleichheit gewährleistet und eine gesetzmäßige Besteuerung ermöglicht.<sup>707</sup>

Da der Steuerpflichtige über ein sog. „Informationsmonopol“ verfügt,<sup>708</sup> auf das die Finanzverwaltung im freiheitlichen Rechtsstaat nicht vollständig zugreifen kann, und die Finanzverwaltung nur über endliche personelle Ressourcen verfügt, ist zur Bestimmung der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sowie der umfassenden Aufklärung des steuerrelevanten Sachverhalts die oben beschriebene Mitwirkung des Steuerpflichtigen notwendig.<sup>709</sup> Der Steuerpflichtige steht seinerseits vor der komplexen Aufgabe, seine vermögensrechtlichen Angelegenheiten entsprechend der gesetzlichen Regelungen zu gestalten und steuerliche Anreize zu nutzen, um wettbewerbsfähig zu bleiben. In einem Umfeld, das von geringer Gesetzesqualität, sich ständig ändernder Rechtslage, komplexen Regelungen, die oftmals mit unbestimmten Rechtsbegriffen operieren, langen Gesetzgebungsverfahren, unübersichtlicher Erlasspraxis der Finanzverwaltung, uneinheitlichem Gesetzesvollzug und gelegentlicher, unklarer Rechtsprechungsentwicklung geprägt ist,<sup>710</sup> hat der Steuerpflichtige ein großes Bedürfnis nach Rechtssicherheit, vermittelt durch verbindliche Auskünfte. Erwartet der Staat die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren, um seinen Pflichten effizient nachkommen zu können, so kann der Steuerpflichtige seinerseits berechtigter Weise verlangen, dass ihm der Staat ebenfalls entgegenkommt und mit ihm kooperiert. Die Steuervollzugskooperation ist keine „Einbahnstraße“.<sup>711</sup> Dies gilt umso mehr, als dass der Staat die Informationen, die er in der Tiefe nicht ohne einen Antrag auf verbindliche Auskunft erhalten hätte, auch als Ausgangspunkt für die Verbesserung seiner Gesetze und Verwaltungsvorschriften nutzen kann.<sup>712</sup>

Selbstverständlich handelt es sich dabei nicht um miteinander verbundene Gegenleistungspflichten. Der Steuerpflichtige ist bereits qua Gesetz zur Mitwirkung verpflichtet und die Abgabenordnung sieht diverse Zwangsmaßnahmen vor, sofern der Steuerpflichtige die Mitwirkung verweigert. Ein allgemeiner Grundsatz der Äquivalenz zwischen Vor- und Nachteilen, der den Gesetzgeber dazu verpflichten würde, bei jedem neuen Eingriff eine Ausgleichsmaßnahme zu treffen, existiert nicht.

Allerdings ist es aus rechtspolitischen Gründen sinnvoll, beidseitige Beiträge zu einem effizienten Verwaltungsverfahren vorzusehen, um das Steuerverwaltungsverfahren paritätisch auszugestalten. Ein positives Verhältnis zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen ist wünschenswert, um

---

<sup>706</sup> Kapitel 3 A. VI.

<sup>707</sup> *Birk*, FS Pöllath, 161, 162; *Drüen*, in: Zukunftsfragen, 1, 18.

<sup>708</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 277.

<sup>709</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 277; *Weber-Grellet*, *StuW* 1999, 311, 316; *Seer*, Verständigungen, S. 228; siehe dazu auch die umfassende Darstellung in Kapitel 3 A. VI. 1.

<sup>710</sup> Detaillierte Bestandsaufnahme in *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 63 ff.

<sup>711</sup> *Drüen*, in: Zukunftsfragen, 1, 20.

<sup>712</sup> *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, S. 705; *Fiedler*, *Zusagen*, S. 185.



den Steuervollzug effizient zu gestalten. Hierfür ist ein Kooperationsverhältnis von besonderer Bedeutung. Andernfalls droht die Gefahr, dass die Steuerpflichtigen ihren Mitwirkungspflichten nicht mehr nachkommen. Würde eine kritische Zahl an Steuerpflichtigen die Mitwirkung verweigern, wäre die Finanzverwaltung mit der zwangsweisen Durchsetzung der Mitwirkung aufgrund ihrer geringen personellen Ressourcen überfordert.<sup>713</sup> Dementsprechend hat die Finanzverwaltung ein großes Interesse daran, die Steuerpflichtigen nicht nur durch Zwangsmaßnahmen zur Mitwirkung zu bewegen und muss sich dementsprechend in eine Kooperationsgemeinschaft mit den Steuerpflichtigen begeben.

Die Kooperationsleistung des Staates erstreckt sich unter anderem auf die Erteilung verbindlicher Auskünfte, um dem Steuerpflichtigen Rechts- und Planungssicherheit zu gewähren. Allerdings ist dieses Entgegenkommen nur dann von Wert, wenn die Finanzverwaltung nicht die Beantwortung bestimmter Rechtsfragen ausschließt; insbesondere jener, die für den Steuerpflichtigen von besonderem Interesse sind. Um eine aufrichtige Unterstützung des Steuerpflichtigen handelt es sich nur, wenn der Staat auch dann verbindliche Auskünfte erteilt, wenn es seinem fiskalischen Interesse widerspricht. Das oben erläuterte Strukturprinzip der Kooperation wirkt nicht nur zu Gunsten des Staates, sondern entfaltet seine Wirkung auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Erwartet der deutsche Staat, dass der Steuerpflichtige aktiv im Besteuerungsverfahren mitwirkt, ist er seinerseits entsprechend dem französischen Staat gehalten, verbindliche Auskünfte auch dann zu erteilen, wenn der in Rede stehende Sachverhalt der Erzielung von Steuervorteilen dient.

## (2) Transparenz als Element eines fairen Verfahrens zur Erteilung verbindlicher Auskünfte

Auch wenn man sich von dieser abstrakten Perspektive ab- und der konkreten Betrachtung des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft zuwendet, zeigt sich, dass verbindliche Auskünfte von einer kooperativen Finanzverwaltung wie in Frankreich auch dann erteilt werden sollten, wenn sie Sachverhalte zum Gegenstand haben, bei denen die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund stehen. Stellt der Steuerpflichtige einen Antrag, so verpflichtet ihn § 1 Abs. 1 StAuskV, den Sachverhalt umfassend und präzise darzustellen. Die Finanzverwaltung erhält dadurch mehr Informationen über den Steuerpflichtigen und den von ihm in der Zukunft zu verwirklichenden Sachverhalt, als dies normalerweise im Rahmen des Besteuerungsverfahrens der Fall wäre. Dies ermöglicht es ihr, viel genauer zu prüfen, ob der Tatbestand einer steuerauslösenden Norm erfüllt ist, erleichtert ihr die gesetzmäßige Besteuerung und erlaubt eine Belastung entsprechend der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Diese Informationen stehen ihr nicht nur im Rahmen des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft zur Verfügung, sondern sie greift auch zum Zeitpunkt der Erstellung des Steuerbescheids sowie zukünftiger Außenprüfungen, dem Widerspruchs- und dem Gerichtsverfahren darauf zurück. Dies geschieht bemerkenswerterweise auch dann, wenn die Finanzverwaltung die Erteilung der verbindlichen Auskunft verweigert, weil bei dem Sachverhalt die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund steht. Die Finanzverwaltung profitiert von der Antragstellung des Steuerpflichtigen, ohne dass sie im Gegenzug Rechtssicherheit gewähren muss. Es entsteht ein erhebliches Informationsgefälle: Während der Steuerpflichtige seine Verhältnisse für die Beantragung einer verbindlichen Auskunft offenlegt und sich damit für spätere Verfahrensschritte in eine schwächere Position begibt, kann die Finanzverwaltung die Erteilung der verbindlichen Auskunft verweigern und die erhaltenen Informationen auswerten bzw. für weitere Verfahrensschritte nutzbar machen, ohne dass der Steuerpflichtige mit Sicherheit weiß, wie die Finanzverwaltung den Sachverhalt in der Zukunft behandeln wird.

---

<sup>713</sup> *Driien*, in: *Zukunftsfragen*, 1, 23.

Transparenz ist jedoch ein Kernelement des fairen Verwaltungsverfahrens. Dies gilt nicht nur für den Steuerpflichtigen, der in Vorleistung tritt, indem er durch die minutiöse Beschreibung des Sachverhalts seinerseits für Transparenz sorgt.<sup>714</sup> Sondern auch die Finanzverwaltung ist zur umfassenden Transparenz verpflichtet und darf nicht aufgrund fiskalischer Interessen die Gewährung von Rechtssicherheit verweigern. Es ist nämlich gerade ein Merkmal des fairen Verwaltungsverfahrens, dass derjenige, der über einen Wissensvorsprung verfügt, das geltende Recht dem Partner erklärt und vermittelt. Der Steuerpflichtige soll in Kenntnis seiner Rechte und Pflichten als mündiges Mitglied der Solidargemeinschaft in den Vollzug des Steuerrechts einbezogen werden.<sup>715</sup> Es ist die Aufgabe der Finanzverwaltung, im Gegenzug für die vollständige Transparenz des Steuerpflichtigen selber für die Nachvollziehbarkeit des Steuerrechts zu sorgen, anstatt einseitig aus Antragsinformationen Kapital zu schlagen. Es widerspricht der *idée directrice*<sup>716</sup> des fairen Verwaltungsverfahrens, dass sich der Steuerpflichtige in der Hoffnung auf Rechtssicherheit der Finanzverwaltung anvertraut, sich im Falle der Weigerung der Finanzverwaltung, eine verbindliche Auskunft zu erteilen, in einer geschwächten Position wiederfindet, ohne Rechtssicherheit in Bezug auf den vorgelegten Sachverhalt erhalten zu haben. Um Transparenz herzustellen und damit die Entstehung eines solchen Ungleichgewichts für die Zukunft zu vermeiden, ist es geboten, dass die Finanzverwaltung hinsichtlich aller sich stellenden Rechtsfragen verbindliche Auskünfte erteilt, in denen sie Inhalt und Grenzen der in Rede stehenden Norm definiert, unabhängig davon, ob der in Rede stehende Sachverhalt der Erzielung von Steuervorteilen dient oder nicht.

(3) Der Antragsteller als Subjekt des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Wie oben dargestellt, sind Gesetzgeber und Finanzverwaltung im Rahmen eines fairen Verwaltungsverfahrens dazu verpflichtet, den Steuerpflichtigen nicht zum Objekt des Besteuerungsverfahrens zu degradieren, sondern seiner Subjektqualität gerecht zu werden, um seiner Würde Rechnung zu tragen.<sup>717</sup> Der Steuerpflichtige ist Subjekt des Verfahrens, wenn er es nicht nur wie ein Objekt über sich ergehen lassen muss, sondern den Inhalt und die Folgen des Verfahrens aktiv mitgestalten kann. Hierzu zählt insbesondere die Möglichkeit, in Kenntnis der steuerlichen Folgen vermögensrechtliche Dispositionen treffen zu können und zwar unabhängig von der Frage, ob dadurch Steuervorteile erzielt werden oder nicht. Kann die Finanzverwaltung selektieren, in welchen Fällen sie Rechtssicherheit gewährt, kann sie zugleich auch darüber disponieren, in welchen Fällen der Steuerpflichtige Objekt oder Subjekt des Verfahrens ist. Dies entspricht nicht dem Rechtsstaatsgebot, das sich im Verwaltungsverfahren zum Anspruch auf ein faires Verfahren verdichtet. Somit sind verbindliche Auskünfte entsprechend der Regelung in Frankreich auch dann zu erteilen, wenn Gegenstand des Antrags ein Sachverhalt ist, bei dem die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund steht.

---

<sup>714</sup> Birk, FS Pöllath, 161, 162.

<sup>715</sup> Weber-Grellet, StuW 1999, 311, 316

<sup>716</sup> Häberle, FS Boorberg-Verlag, 47, 60.

<sup>717</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1974, BVerfGE 38, 105, 115; Beschluss v. 19.10.1977 – 2 BvR 462/77, BVerfGE 46, 202, 210; Beschluss v. 26.5.1981 – 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250, 274 f.; Beschluss v. 12.1.1983 – 2 BvR 864/81, BVerfGE 63, 45, 60 f.; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 253; für die Herleitung, Kapitel 3 VI. 3.

#### (4) Die Unvoreingenommenheit der Finanzverwaltung

Dieser Anspruch kann zudem nur dann erfüllt werden, wenn die Finanzverwaltung als Garantin eines fairen Verfahrens einen vorgelegten Sachverhalt unvoreingenommen beurteilt.<sup>718</sup> Die Finanzverwaltung muss dem Zweck der verbindlichen Auskunft gerecht werden, indem sie für Rechtssicherheit sorgt. Ihr steht es jedoch nicht zu, unterhalb der Grenze von § 42 AO bestimmte Sachverhalte als gemeinschaftsschädlich zu qualifizieren und aufgrund dessen den Steuerpflichtigen in der Folge die Rechtssicherheit zu verweigern. Sofern der Gesetzgeber bestimmte Gestaltungen fördert oder zulässt, muss die Finanzverwaltung entsprechende Sachverhalte unbefangen rechtlich einordnen, ohne sich zur moralischen Instanz aufzuschwingen oder fiskalische Interessen zu berücksichtigen. Dies geschieht jedoch, wenn sie verbindliche Auskünfte verweigert, die Sachverhalte zum Gegenstand haben, bei denen die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund steht. Mithin muss diese Regelung entsprechend dem französischen Recht abgeschafft werden muss.

#### b) Der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten und die verbindliche Auskunft

In die Kategorie der Sachverhalte, bei denen die Erzielung von Steuervorteilen im Vordergrund steht, fallen auch solche Sachverhalte, die § 42 AO als rechtsmissbräuchliche Gestaltungen qualifiziert. In diesen Fällen sind verbindliche Auskünfte ebenfalls zu erteilen, da dies sowohl dem Schutz der Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen im vermögensrechtlichen Bereich gem. Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG (aa)) als auch der Prävention missbräuchlicher Steuergestaltung dient (bb)). Der Einwand, dies mache die Finanzverwaltung zum Gehilfen des Steuerpflichtigen bei der rechtsmissbräuchlichen Steuergestaltung, greift nicht durch (cc)).

#### aa) Rechtsmissbräuchliche Gestaltungen im Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG

Das Zivilrecht bestimmt den Rahmen, innerhalb dessen das Eigentum genutzt werden kann. Hieran knüpft das Steuerrecht an. Allerdings ist für das Steuerrecht, das heißt für die Erfüllung des Tatbestandes einer Steuernorm, nicht das zivilrechtliche Erklärungszeichen maßgeblich, sondern die tatsächliche, juristisch-ökonomische Eigentumslage.<sup>719</sup> Dementsprechend können das zivilrechtlich Vereinbarte und das steuerlich Anerkannte auseinanderfallen.<sup>720</sup> Erfolgt die zivilrechtliche Gestaltung zu missbräuchlichen Zwecken im Sinne des § 42 Abs. 2 AO vor, so sieht § 42 Abs. 1 Satz 3 AO vor, dass nicht das von dem Steuerpflichtigen gewählte, zivilrechtliche Erklärungszeichen für die Besteuerung herangezogen wird, sondern eine rechtliche Gestaltung, die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessen ist. Im Rahmen des Steuervollzugs wird, mit anderen Worten, der Sachverhalt aus der Warte des Steuerrechts beurteilt und mit spezifischen Rechtsfolgen verbunden, ohne dass dies einen Einfluss auf Existenz oder

---

<sup>718</sup> So auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 254; umfassend zu der Frage der Unvoreingenommenheit der Finanzverwaltung im Allgemeinen *Tipke*, StKRRep 1967, S. 39 ff., 58 ff.

<sup>719</sup> *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213, 263.

<sup>720</sup> Bspw. ist die Pensionszusage einer Kapitalgesellschaft an ihren geschäftsführenden Gesellschafter, die die Witwenrenten zugunsten der geschiedenen und der jetzigen Ehefrau einschließt, eine verdeckte Gewinnausschüttung, BFH, Urteil v. 16.2.1977 – I R 132/75, BFHE 121, 343; ein Gewerbetreibender, der an eine Familien-GmbH & Co. KG das Anlagevermögen seines bisherigen Einzelunternehmens verpachtet und das Umlaufvermögen veräußert hat, kann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einkommensteuerrechtlich Mitunternehmer des von der KG betriebenen Unternehmens sein, auch wenn er zivilrechtlich weder Gesellschafter der KG noch der GmbH ist, BFH, Urteil v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BFHE 118, 198; Gesellschaftsverträge zwischen Familienangehörigen sind einkommensteuerrechtlich nur berücksichtigungsfähig, wenn sie auch unter Fremden mit ähnlichem Inhalt vorkommen, BFH, Urteil v. 20.2.1975 – IV R 62/74, BFHE 115, 232.

Wirksamkeit der zivilrechtlichen Gestaltung hat. Auch wenn diese zivilrechtlichen Vereinbarungen nachträglich für das Steuerrecht umqualifiziert werden, sind sie jedoch als solches von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt. Der Steuerpflichtige kann seine Eigentumsverhältnisse im Rahmen des Zivilrechts nach freiem Belieben gestalten und zwar auch dann, wenn diese Gestaltung nicht vom Steuerrecht anerkannt wird. Allerdings muss es ihm möglich sein, vor der Umsetzung eines steuerlich relevanten Sachverhalts zu erkennen, welche Rechtsfolgen dies zeitigt. Hierzu zählt eben auch die Frage, ob das Steuerrecht die Gestaltung anerkennen wird.<sup>721</sup> Nur weil die Möglichkeit im Raum steht, dass eine wirksame, nicht nichtige zivilrechtliche Gestaltung aufgrund von § 42 Abs. 1 Satz 3 AO für steuerrechtliche Zwecke umqualifiziert wird, entfällt nicht ihr Schutz durch Art. 14 Abs. 1 GG. Wie bereits hervorgehoben, ist es rechtens, dass der Steuerpflichtige seine Angelegenheiten im Rahmen des geltenden Rechts auf eine Weise regelt, die es ihm erlaubt, möglichst wenig Steuern zu zahlen.<sup>722</sup> Die Grenze für die Anerkennung dieser Gestaltungen durch das Steuerrecht zieht § 42 AO – die Strukturierung eines Sachverhalts entlang dieser vom Gesetzgeber gezogenen Grenze zwecks größtmöglicher Steuerersparnis ist zulässig.<sup>723</sup> Besteht bezüglich der Frage, ob die Grenze des § 42 AO überschritten wurde oder nicht und damit über die steuerlichen Folgen einer bestimmten Gestaltung Rechtsunsicherheit, so muss es dem Steuerpflichtigen auch in diesem Falle offen stehen, Rechtssicherheit durch Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu erhalten. Wie unter Kapitel 3 A. I. 1. d) erläutert, muss die verbindliche Auskunft, je nach Gegenstand der Rechtsfrage, folgerichtige juristische Erwägungen, präzise Definitionen von Tatbestandsmerkmalen, die Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen, die Abgrenzung verschiedener Anwendungsbereiche oder die Typisierung von Sachverhalten sowie deren Subsumtion enthalten, die die Rechtsunsicherheit beseitigen und dem Steuerpflichtigen die steuerlichen Folgen seiner zivilrechtlichen Handlung aufzeigen.

Ohne Kenntnis der Folgen seines Handelns würde seine Freiheit aus Art. 14 Abs. 1 GG auf unverhältnismäßige Art und Weise eingeschränkt. Damit einher ginge auch ein nicht gerechtfertigter Eingriff in Art. 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG, da die Ausübung der Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich insgesamt tangiert ist.

#### *bb) Prävention rechtsmissbräuchlicher Gestaltungen durch die Erteilung verbindlicher Auskünfte*

Qualifiziert die Finanzverwaltung einen Sachverhalt als rechtsmissbräuchliche Gestaltung, kommt es unter der aktuellen Gesetzeslage regelmäßig zu kosten- und zeitintensiven Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahren. Da die Gestaltung zu diesem Zeitpunkt bereits umgesetzt und der Tatbestand einer Norm des Steuerrechts bereits erfüllt ist, kann der Steuerpflichtige den Sachverhalt nicht mehr mit steuerlicher Wirkung ändern. Dementsprechend setzt er sich im Rahmen eines Widerspruchs- und Gerichtsverfahrens entschlossen für die Anerkennung seiner Rechtsauffassung ein, die für seine Situation aus steuerlicher Sicht am besten ist.<sup>724</sup>

---

<sup>721</sup> Werder/Dannecker, BB 2011, 2903, 2905.

<sup>722</sup> BVerfG, Beschluss v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237, 250; in der Folge auch BFH, Urteil v. 2.3.1966 – II 113/61, BFHE 86, 396; Beschluss v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BFHE 137, 433; Urteil v. 16.1.1996 – IX R 13/92, BFHE 179, 400. Zustimmend auch die wissenschaftliche Literatur *Isensee*, FS Ipsen, 409, 425; *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 14; *dies.*, FS Kirchhof II, 1657, 1659; *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung, S. 219.

<sup>723</sup> P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213, 259.

<sup>724</sup> *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 706.

Ein Merkmal der kooperativen Verwaltung ist auch das Bestreben, solche Widerspruchs- und Gerichtsverfahren durch die Beantwortung kritischer Rechtsfragen bereits vor der Umsetzung eines bestimmten Sachverhalts zu vermeiden. Dieser Präventionsgedanke, den das französische Recht im *Rescrit anti abus droit* aufgreift, soll als Vorbild für die Reform des deutschen Rechts dienen.

Dementsprechend würden *de lege ferenda* der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung vor der Umsetzung einer kritischen Gestaltung kooperieren, indem jeder einen Beitrag leistet, um ein Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahren zu vermeiden. Der Steuerpflichtige würde, wie bisher, den geplanten Sachverhalt in dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft detailliert darstellen. Damit ermöglicht er der Finanzverwaltung einerseits die Beantwortung der Rechtsfrage, andererseits erleichtert er ihr aber auch den Steuervollzug, da die Finanzverwaltung eine bessere Vision von dem Sachverhalt erhält. Im Gegenzug erteilt die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft auch dann, wenn die Frage im Raum steht, ob es sich um eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO handelt. Damit würde sie erheblich zur präventiven Bekämpfung rechtsmissbräuchlicher Steuergestaltungen beitragen. Denn bereits vor der Umsetzung einer Gestaltung, die an der Grenze zum Rechtsmissbrauch anzusiedeln ist, wüsste der Steuerpflichtige aufgrund der verbindlichen Auskunft, ob die von ihm geplante Gestaltung von der Finanzverwaltung anerkannt wird. Erteilt die Finanzverwaltung eine negative verbindliche Auskunft, so wird die große Mehrheit der Steuerpflichtigen die anvisierte Gestaltung nicht umsetzen. Im Regelfall wird sie eine andere Gestaltung wählen, um der drohenden Fiktion des § 42 Abs. 1 Satz 3 AO sowie einer möglichen gerichtlichen Auseinandersetzung zu entgehen. Nur eine Minderheit wird trotzdem an der Gestaltung festhalten und hoffen, dass sie in einem sich anschließenden Widerspruchs- oder Gerichtsverfahren die Bestätigung erhält, dass ihre Gestaltung legal ist. Die oben beschriebenen konfrontativen Auseinandersetzungen würden folglich erheblich verringert. Dementsprechend hat eine negative verbindliche Auskunft im Anwendungsbereich des § 42 AO eine starke präventive Wirkung und trägt dazu bei, zeit- und kostenintensive Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.<sup>725</sup>

#### cc) Gefahr des Missbrauchs der verbindlichen Auskunft

Der naheliegende Einwand, dass sich die Finanzverwaltung mit der Erteilung von verbindlichen Auskünften über die Frage, ob ein Sachverhalt von § 42 AO erfasst ist oder nicht, an dem Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Senkung der Steuerlast beteiligt, kann mit einigen Hinweisen entkräftet werden.

Handelt es sich bei dem im Antrag beschriebenen Sachverhalt um eine missbräuchliche Gestaltung, so wird die Finanzverwaltung darauf hinweisen, dass dieser Sachverhalt die Voraussetzungen des § 42 Abs. 2 AO erfüllt. Setzt der Steuerpflichtige den Sachverhalt sodann dennoch in die Tat um, entsteht gem. § 42 Abs. 1 Satz 3 AO der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehen würde. Sofern die Finanzverwaltung rechtmäßig handelt, wird sie weder einen missbräuchlichen Sachverhalt im Rahmen einer verbindlichen Auskunft als nicht missbräuchlich im Sinne des § 42 Abs. 2 AO qualifizieren noch wird sie Hinweise geben, inwiefern der Sachverhalt geändert werden müsste, um nicht in den Anwendungsbereich des § 42 AO zu fallen.<sup>726</sup>

Handelt es sich hingegen um einen Sachverhalt, mit dessen Umsetzung erhebliche Steuervorteile einhergehen und der an der Grenze zur missbräuchlichen Gestaltung liegt, jedoch nicht als solche qualifiziert werden kann, so ist es, wie oben gesehen, rechtens, dass die Finanzverwaltung für Rechtssicherheit sorgt und dem Steuerpflichtigen verbindlich mitteilt, dass er die Grenze des § 42 AO nicht überschreitet. Damit sichert sie zwar Gestaltungen ab, die auf die Erzielung von Steuervorteilen gerichtet sind. Jedoch

---

<sup>725</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 706; Seer, FR 2017, 161, 167.

<sup>726</sup> Hey, Steuerplanungssicherheit, S. 706; Werder/Dannecker, BB 2011, 2903, 2905.

handelt es sich um legale Strukturen, die ebenso wie alle anderen legalen Strukturen von dem Schutz verbindlicher Auskünfte profitieren dürfen. Fiskalische und moralische Überlegungen müssen dabei außer Betracht bleiben. Allein der Gesetzgeber ist dazu legitimiert, unerwünschte Gestaltungen durch eine gesetzliche Regelung zu verhindern.

Des Weiteren kann berechtigterweise befürchtet werden, dass Steuerpflichtige oder Berater immer wieder neue Varianten desselben Sachverhalts vorlegen werden, die sich nur um Nuancen voneinander unterscheiden, um die Grenzen des § 42 AO auszuloten. In einem solchen Fall liegt der Verdacht nahe, dass eine bestimmte Struktur von der Finanzverwaltung im Rahmen einer verbindlichen Auskunft als nicht missbräuchlich qualifiziert werden soll, um diese anschließend zu vermarkten. Ziel eines entsprechenden Antrags ist es nicht, Rechtsicherheit für den Einzelfall zu erhalten, sondern ein „zertifiziertes“ Steuermodell für eine Vielzahl an Fällen zu gestalten. Dies muss verhindert werden, da es nicht die Aufgabe der Finanzverwaltung ist, Beratern für ihre kommerziellen Zwecke per verbindlicher Auskunft die Grenzen des § 42 AO zu definieren. Der Zweck der verbindlichen Auskunft liegt vielmehr darin, einem Steuerpflichtigen in einem konkreten Einzelfall Rechtsicherheit zu gewähren. Der Finanzverwaltung obliegt es, im Rahmen ihres Entschließungsermessens darüber zu entscheiden, ob dem Antragsteller eine verbindliche Auskunft gewährt werden soll. Sofern im Einzelfall weder Zeichen gegen einen Missbrauch vorliegen noch sonstige Gründe dagegensprechen, soll die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft nicht erteilen, wenn der Antrag einen Sachverhalt zum Gegenstand hat, der im Wesentlichen mit einem Sachverhalt übereinstimmt, den derselbe Steuerpflichtige oder derselbe Berater bereits in einem Zeitraum von zwei Jahren vor Zugang des in Rede stehenden Antrags gestellt hat.

Selbstverständlich schließt der Gesetzgeber damit möglicherweise auch Antragsteller aus, die tatsächlich Rechtssicherheit im konkreten Einzelfall suchen. Um dies zu verhindern, muss die Finanzverwaltung die konkreten Umstände des Einzelfalls im Rahmen ihrer Ermessensausübung genauestens prüfen. Allerdings ist es in Massenverfahren wie dem Steuerrecht hinzunehmen, dass im Zweifelsfall in einigen wenigen Sonderfällen keine endgültige Rechtssicherheit mittels verbindlicher Auskunft gewährleistet werden kann. Auf diesem Wege kann der Gesetzgeber verhindern, dass die Finanzverwaltung zum Gehilfen von Beratern wird, die die verbindliche Auskunft für ihre kommerziellen Zwecke ausnutzen wollen. Ferner wiegt der Eingriff in die Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich von Antragstellern, die tatsächlich Rechtssicherheit im Einzelfall suchen und nach der ersten negativen Auskunft in Bezug auf denselben Sachverhalt innerhalb von zwei Jahren einen weiteren Antrag stellen möchten, nicht besonders schwer, da die Finanzverwaltung bereits einmal im Rahmen negativer verbindlicher Auskünfte Stellung zu ihrem Rechtsproblem bezogen hat, sodass es ihnen bereits dadurch erheblich leichter fallen sollte, die einschlägigen Normen auf den dargelegten Sachverhalt anzuwenden.

Diese Missbrauchsvermeidungsregelungen runden die Reform der verbindlichen Auskunft ab, die *de lege ferenda* für sämtliche Sachverhalte erteilt werden soll.

### c) Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle und die verbindliche Auskunft

Die Anzeige eines Steuergestaltungsmodells nach § 138a AO und der Antrag auf verbindliche Auskunft sollten aus zwei Gründen gleichgestellt werden. Zum einen kann der Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nur dann angemessen sein, wenn im Gegenzug eine verbindliche Auskunft ergeht; zum anderen kann dies der fairen Ausgestaltung eines kooperativen Anzeigeverfahrens dienen.

aa) *Verbindliche Auskunft und die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs in Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG*

In der wissenschaftlichen Diskussion werden aktuell die verfassungsrechtlichen Grenzen der Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle nach § 138a AO diskutiert.<sup>727</sup> Möglicherweise wird in die Grundrechte des Beraters aus Art. 12 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG eingegriffen.<sup>728</sup> In Raum stehen auch Verstöße gegen das Bestimmtheitsgebot,<sup>729</sup> den Gleichheitssatz,<sup>730</sup> das Selbstbelastungsverbot<sup>731</sup> und den Grundsatz des Schutzes des berufsbezogenen Vertrauensverhältnisses.<sup>732</sup>

Die Frage, inwiefern es verfassungsrechtlich geboten ist, eine verbindliche Auskunft zu erteilen, sofern eine Steuergestaltung angezeigt wurde, stellt sich jedoch nur bei Eingriffen in die Grundrechte des Steuerpflichtigen. In Betracht kommt insoweit eine Verletzung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung gem. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG durch die in § 138a AO vorgesehene Anzeigepflicht für Steuergestaltungen. Ziel dieser Anzeigepflicht ist es primär, frühzeitig unerwünschte Steuergestaltungen zu identifizieren, um im Rahmen des Veranlagungsverfahrens darauf reagieren zu können, und Gesetzeslücken aufzudecken, um diese per Gesetz zu schließen.<sup>733</sup>

Einigkeit besteht darin, dass die Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungsmodellen ein erheblicher Eingriff in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung ist, da diese den Steuerpflichtigen, erstens, zur Offenlegung seiner Identität verpflichtet, um die spätere Veranlagung zu vereinfachen. Zweitens muss der Steuerpflichtige Details aus dem Mandatsverhältnis mit seinem Berater preisgeben, das heißt beispielsweise die Identität des Beraters und seine Vergütung. Schließlich muss er, drittens, umfassende Informationen über die Gestaltung als solche mitteilen, die Rückschlüsse auf die wirtschaftliche, berufliche und private Situation des Steuerpflichtigen zulassen.<sup>734</sup>

Dieser Eingriff muss gerechtfertigt sein.<sup>735</sup> In diesem Kontext stellt sich die Frage, ob die Verknüpfung der Anzeige eines Steuergestaltungsmodells mit der Pflicht zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft

---

<sup>727</sup> *Beuchert*, Anzeigepflichten; *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html); *Kepp/Schober*, BB 2018, 2455; *Osterloh-Konrad*, FR 2018, 621; *Eilers/Sommer*, ISR 2019, 75.

<sup>728</sup> *Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 329 ff.; *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 26 ff.; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 10 ff., S. 26 ff., S. 5 f., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html).

<sup>729</sup> *Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 345; *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 19 ff.; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 31 ff., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html).

<sup>730</sup> *Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 358.

<sup>731</sup> *Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 348.

<sup>732</sup> *Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 353; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 23 ff., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html)

<sup>733</sup> *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 3 f.; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 9, [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html).

<sup>734</sup> *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 27, [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html); *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 26.

<sup>735</sup> *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 33 gehen von einem gerechtfertigten Eingriff aus, da die Anzeige der gleichheitsgerechten Besteuerung diene; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 29 f. weist darauf hin, dass das BVerfG enge Grenzen für den Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gezogen hat; BVerfG, Urteil

geboten ist, da es sich dabei um ein milderes Mittel als die Anzeigepflicht ohne Verknüpfung mit verbindlicher Auskunft handelt. Diese Frage ist zu verneinen, da es sich dann nicht um einen milderen Eingriff handelt. Vielmehr würde der Eingriff durch die Anzeigepflicht mit der Gewährung von Rechtssicherheit schlichtweg kompensiert. Hierin kann jedoch kein milderes Mittel gesehen werden, da andernfalls jede Kompensation, die mit einem Eingriff verknüpft werden würde, ein milderes Mittel wäre und jeder Eingriff ohne Kompensation an der Erforderlichkeitsprüfung scheitern würde.<sup>736</sup> Ob eine solche Kombination aus Auskunftspflicht und verbindlicher Auskunft im engeren Sinne angemessen ist, hängt nicht von der Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Gegenzug für die Anzeige eines Steuergestaltungsmodells ab. Entscheidend ist die Angemessenheit der Anzeigepflicht als solche – da dies jedoch nicht Thema dieser Arbeit ist, kann zur Beantwortung dieser Frage auf die aktuelle rechtswissenschaftliche Diskussion verwiesen werden.<sup>737</sup>

*bb) Verbindliche Auskunft zur kooperativen und fairen Gestaltung des Verfahrens zur Anzeige von Steuergestaltungsmodellen*

Ansatzpunkt für die Notwendigkeit der Verknüpfung der Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle mit der Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist vielmehr der Grundsatz der fairen und kooperativen Finanzverwaltung. Auch aus rechtspolitischen Gründen überzeugt eine entsprechende Ausgestaltung des Anzeigeverfahrens.

(1) Kooperationsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung

Wie bereits oben herausgearbeitet, existiert eine Kooperationsgemeinschaft zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen.<sup>738</sup> Eine fruchtbare Kooperation zwischen den beiden Parteien zählt zu den Strukturprinzipien des Steuerverfahrens.<sup>739</sup> Auch für die effiziente Gestaltung des Verfahrens für Anzeigen von Steuergestaltungsmodellen bietet sich eine Kooperation von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung an.

§ 138a AO sieht hingegen vor, dass der Steuerpflichtige einseitig in die Pflicht genommen wird, um die Veranlagung zu vereinfachen und die Steuergesetze mit dem Ziel zu verbessern, eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen.<sup>740</sup> Ohne die Mitwirkung der Steuerpflichtigen würde der Staat keine Kenntnis von einer Vielzahl von Steuergestaltungsmodellen erhalten, sodass seine Kooperation essentiell für den Zweck der Anzeige ist. Kommt der Steuerpflichtige dieser Pflicht nicht nach, so ist dies mit empfindli-

---

v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1, 61 f. Unter anderem dürfen sich die Zwecke, zu denen der Eingriff erfolgt, nicht tendenziell gegenseitig ausschließen. Dies sei aber der Fall, wenn die Anzeige sowohl der Verbesserung des Gesetzesvollzugs als auch der Steuergesetze diene. Darüber hinaus ergeben sich aufgrund mangelnden Schutzes des Steuergeheimnisses nach § 30 AO und der Unmöglichkeit der Auswertung der unzähligen Anzeigen von Steuergestaltungsmodellen erhebliche Zweifel an der Geeignetheit der Maßnahme.

<sup>736</sup> *Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 338 Fn. 1730.

<sup>737</sup> *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen; [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html); *Kepp/Schober*, BB 2018, 2455; *Osterloh-Konrad*, FR 2018, 621; *Eilers/Sommer*, ISR 2019, 75.

<sup>738</sup> Kapitel 3 A. VI.

<sup>739</sup> *Birk*, FS Pöllath, 161, 163.

<sup>740</sup> *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 6 ff., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html); *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 3 f.; *Hey*, Gutachten v. 2.2018 zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen, S. 6 ff., [https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301\\_pressemitteilung\\_05\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2018/20180301_pressemitteilung_05_bstbk/index.html).



chen Bußgeldern verbunden. Bereits jetzt ist abzusehen, dass sich Berater und Steuerpflichtige in Widerspruchs- und Gerichtsverfahren gegen die Auferlegung entsprechender Bußgelder wehren werden, weil sie ihren Sachverhalt nicht als Steuergestaltungsmodell im Sinne des § 138a AO qualifizieren und sich deshalb nicht zur Anzeige verpflichtet fühlen oder weil sie mit der Höhe des Bußgeldes, das von der Höhe des steuerlichen oder wirtschaftlichen Vorteils abhängt, nicht einverstanden sind. Dies ist mit erheblichem finanziellen und personellen Aufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung verbunden.

Dieser Aufwand würde entfallen, wenn die Anzeigepflicht nicht ausschließlich zwangsweise mit einem Bußgeld durchgesetzt werden würde, sondern die Anzeige im Rahmen eines von Kooperation geprägten Verfahrens als Vorleistung für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft gemacht werden würde. Hierdurch würde das intrinsische Interesse der Steuerpflichtigen an der Anzeige geweckt, da ihre Anzeige mit Rechtssicherheit belohnt werden würde.<sup>741</sup> Allerdings würde dies mit der Aufgabe einhergehen, jede Anzeige auf die Rechtmäßigkeit des beschriebenen Sachverhalts zu prüfen und zu bescheiden. Auch dies wäre mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden. Dieser Verwaltungsaufwand entsteht jedoch aufgrund von § 138a AO ohnehin, da auch ohne die Pflicht zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft jede Anzeige sorgfältig geprüft werden muss. Die Notwendigkeit einer expliziten positiven Bescheidung entfällt nach der hier vorgeschlagenen Reform entsprechend der französischen Regelung mit Ablauf der dreimonatigen Bearbeitungsfrist,<sup>742</sup> sodass der Mehraufwand nur in der Erteilung negativer verbindlicher Auskünfte bestünde. Dieser Mehraufwand kann durch die Mehreinnahmen kompensiert werden, die durch die Verbesserung des Steuervollzugs und der Weiterentwicklung der Steuergesetze erzielt werden.

Zuzugeben ist, dass auch wenn die Anzeige mit der Erteilung einer verbindlichen Auskunft verbunden ist, manche Steuerpflichtige kein Interesse an einer Anzeige ihrer Steuergestaltung haben. Zum einen werden weiterhin einige Steuerpflichtige hoffen, dass ihre Steuergestaltung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens nicht auffällt und deswegen darauf verzichten, den Fiskus zu Gunsten einer verbindlichen Auskunft auf die Steuergestaltung hinzuweisen. Mögliche Bußgelder nehmen sie in Kauf. Zudem verliert die verbindliche Auskunft gem. § 2 Abs. 3 StAusKv ihre bindende Wirkung, sobald sich das Steuergesetz, ggfs. auch rückwirkend, ändert, auf dem die verbindliche Auskunft beruht, sofern der Steuerpflichtige den Sachverhalt noch nicht verwirklicht hat.<sup>743</sup> Muss der Steuerpflichtige damit rechnen, dass die verbindliche Auskunft ihren Wert verliert, sofern der Gesetzgeber sich entscheidet, eine seine Steuergestaltung betreffende Gesetzesänderung vorzunehmen, so verliert die Anzeige verbunden mit einer verbindlichen Auskunft einen Teil ihrer Attraktivität. Nicht zu unterschätzen ist jedoch der weiterhin von der verbindlichen Auskunft gewährte Schutz bereits verwirklichter Sachverhalte.

## (2) Der Antragsteller als Subjekt des Verfahrens auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Zwingender für die Einführung einer Pflicht zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Gegenzug für die Anzeige der Steuergestaltung spricht die rechtsstaatliche Pflicht, den Steuerpflichtigen nicht wie ein Objekt des Steuerverfahrens zu behandeln. Diese Pflicht besteht nämlich unabhängig von dem dadurch entstehenden Mehraufwand. Wie oben ausführlich erläutert, verdichtet sich das Rechtsstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 3 GG im Verwaltungsverfahren zum Anspruch auf ein faires Verfahren.<sup>744</sup> Ein faires Verwaltungsverfahren umfasst mehr als die in Art. 19 Abs. 4; 101 ff. GG verankerten Rechte. Ein Verwaltungsverfahren ist insbesondere dann fair, wenn es den Steuerpflichtigen nicht zum Objekt

---

<sup>741</sup> Bonussysteme im Rahmen des Steuervollzugs befürwortend *Drüen*, in: *Zukunftsfragen*, S. 1, 18 ff.

<sup>742</sup> Dazu Kapitel 3 B. II.

<sup>743</sup> Dazu Kapitel 2 D. II. 1. c).

<sup>744</sup> *Tettinger*, *Fairness*, S. 2; *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 252; *ders.*, *StuW* 1996, 107, 113; dazu auch Kapitel 3 A. VI. 3.

des Verfahrens degradiert, sondern seiner Subjektqualität gerecht wird.<sup>745</sup> In Bezug auf die Anzeigepflicht von Steuergestaltungsmodellen bedeutet dies, dass mit dieser Pflicht, spiegelbildlich, auch Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des angezeigten Sachverhalts einhergehen muss.<sup>746</sup> Andernfalls würde die Anzeige eines Steuergestaltungsmodells dazu führen, dass die Finanzverwaltung den Sachverhalt aufgrund der detaillierten Darstellung in der Anzeige umfassend steuerrechtlich bewerten und sich ein Urteil über die steuerliche Einordnung bilden könnte. Auch wenn sie das Steuergestaltungsmodell für eine rechtmisbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO hielte, würde sie den Steuerpflichtigen von ihrer rechtlichen Einordnung des Sachverhalts nicht in Kenntnis setzen. Da der Steuerpflichtige keine Informationen über die steuerliche Bewertung des Sachverhalts durch die Finanzverwaltung hat, könnte er in einem solchen Fall nicht von dem Steuergestaltungsmodell Abstand nehmen oder es ändern. Vielmehr würde er den Sachverhalt wie angezeigt umsetzen und mit dem Erhalt des Steuerbescheids von der Einschätzung der Finanzverwaltung überrascht werden. Schafft der Gesetzgeber insoweit keine Regelung, die Transparenz gewährleistet, nimmt er dem Steuerpflichtigen a priori die Möglichkeit, auf den Ablauf und das Ergebnis des Besteuerungsverfahrens Einfluss zuzunehmen, obwohl die Finanzverwaltung bereits Kenntnis von der Rechtmisbräuchlichkeit des Steuergestaltungsmodells hat. Eine derartige Regelung verkennt die Subjektqualität des Steuerpflichtigen und behandelt ihn stattdessen als bloßes Objekt des Verfahrens. Um dies zu vermeiden und um das Verfahren rechtsstaatlich auszugestalten, ist im Gegenzug für die Anzeige des Steuergestaltungsmodells eine verbindliche Auskunft zu erteilen.

### (3) Fairness im Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft

Dieses Ungleichgewicht ist auch Anknüpfungspunkt für eine rechtspolitische Begründung der Forderung nach einer verbindlichen Auskunft im Gegenzug für die Anzeige. Es widerspricht dem Grundsatz der Fairness, dass der Fiskus vom Steuerpflichtigen verlangt, neuartige Steuergestaltungsmodelle anzuzeigen, ohne jedoch in Bezug auf diesen Sachverhalt für Rechtssicherheit zu sorgen. Das Interesse des Steuerpflichtigen an zulässiger, steuersparender Gestaltung seiner Angelegenheiten ist ebenso legitim wie das Interesse des Staates an der Sicherstellung der gleichmäßigen Besteuerung. Wird dem Steuerpflichtigen einseitig die Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungsmodellen auferlegt, führt dies zu einer strukturellen und eklatanten Überlegenheit des Staates gegenüber dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Durchsetzung der jeweiligen Interessen. Erwartet der Staat Unterstützung bei der Erreichung seiner Ziele, so ist er auch verpflichtet, den Steuerpflichtigen bei der rechtmäßigen Anwendung des Steuerrechts zu unterstützen, ohne dabei seine fiskalischen Interessen zu berücksichtigen.<sup>747</sup> Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die Pflicht zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft im Gegenzug für die Anzeige eines Steuergestaltungsmodells unabhängig davon, ob eine solche Verknüpfung verfassungsrechtlich geboten ist, ein Beitrag zur Ausgewogenheit und Kohärenz der Steuerrechtsanwendung wäre. Dies würde die Möglichkeit eröffnen, bei den Steuerpflichtigen Akzeptanz für die Einführung des § 138a AO zu schaffen.<sup>748</sup>

Hinsichtlich des Einwands, der Staat würde durch solche verbindliche Auskünfte zum Gehilfen derjenigen, die durch rechtmisbräuchliche Steuergestaltungen Steuervorteile erzielen wollen, sei auf Kapitel 3. B. I 1. b) cc) verwiesen.

---

<sup>745</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1974, BVerfGE 38, 105, 115; Beschluss v. 19.10.1977 – 2 BvR 462/77, BVerfGE 46, 202, 210; Beschluss v. 26.5.1981 – 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250, 274 f.; Beschluss v. 12.1.1983 – 2 BvR 864/81, BVerfGE 63, 45, 60 f.

<sup>746</sup> In diesem Sinne auch *Osterloh-Konrad*, FR 2018, 621, 625.

<sup>747</sup> *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 150.

<sup>748</sup> *Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert*, Anzeigepflichten, S. 151.

## 2. Die Zulässigkeit verbindlicher Auskünfte trotz der Erwartung einer gesetzlichen Regelung, einer höchstrichterlichen Entscheidung oder einer Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit

AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 sieht vor, dass die Finanzverwaltung verbindliche Auskünfte ablehnen kann, wenn zu dem Rechtsproblem, das Gegenstand des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist, in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist. Diese Regelung erscheint vordergründig sinnvoll, da sie den Steuerpflichtigen vor falschen Versprechungen und die Finanzverwaltung vor nicht notwendiger Verwaltungsarbeit schützt. Denn wird die verbindliche Auskunft erteilt und ändert sich daraufhin die Gesetzeslage, so ist die Finanzverwaltung gem. § 2 Abs. 3 StAusKv nicht mehr an ihre Auskunft gebunden. Dies verhindert, dass eine verbindliche Auskunft gegen geltendes Recht verstößt.<sup>749</sup> Darüber hinaus verhilft dies der Kompetenz des Gesetzgebers, jederzeit allgemeinverbindliche Gesetze erlassen zu können, auch im Zusammenhang mit verbindlichen Auskünften zur Geltung.<sup>750</sup> Ist bereits absehbar, dass sich die Gesetzeslage ändern wird, wirkt es auf den ersten Blick folgerichtig, dem Steuerpflichtigen keine verbindliche Auskunft zu erteilen, die aufgrund der Gesetzesänderung in Bälde ohnehin nicht mehr verbindlich ist. Gleiches gilt scheinbar auch für den Erlass eines höchstrichterlichen Urteils oder einer Verwaltungsanweisung. Verbindliche Auskünfte, die in Zusammenhang mit der dort behandelten Rechtsfrage stehen, können aufgrund von AEAO 3.6.6 zu § 89 nach § 2 Abs. 4 StAusKv aufgehoben werden.<sup>751</sup>

Bei genauerer Betrachtung zeigt sich allerdings, dass eine verbindliche Auskunft für den Steuerpflichtigen auch nach der (rückwirkenden) Gesetzesänderung, dem Urteil oder der Verwaltungsanweisung von Bedeutung sein kann. Hat der Steuerpflichtige den Sachverhalt umgesetzt, bevor die Bindungswirkung der Auskunft gem. § 2 Abs. 3 StAusKv wegen der Gesetzesänderung entfallen ist oder sie nach dem Erlass des Urteils oder der Verwaltungsanweisung nach § 2 Abs. 4 StAusKv aufgehoben wurde, so bleibt die Auskunft wegen des überwiegenden individuellen Vertrauensschutzinteresses verbindlich.<sup>752</sup> Da die verbindliche Auskunft somit in dieser Konstellation ihren Wert nicht verliert, hat der Steuerpflichtige insoweit ein berechtigtes Interesse daran, Rechtssicherheit hinsichtlich der Rechtslage auch noch zu dem Zeitpunkt zu erhalten, in dem zwar eine Änderung i.S.v. AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 absehbar ist, er aber zugleich in der Lage ist, den Sachverhalt noch vor eben dieser Änderung umzusetzen. Dieses Interesse lässt AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 unberücksichtigt. Demgegenüber respektiert der französische Staat dieses Interesse und erteilt auch in solchen Fällen einen *Rescrit*, weshalb dies als Vorbild für die Aufhebung des AEAO 3.5.4 zu § 89 dienen soll.

---

<sup>749</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 66.

<sup>750</sup> Misera/Baum, Ubg 2008, 221, 226; Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 66; dazu auch Kapitel 2 D. II. 1. c).

<sup>751</sup> Zu diesem Thema Kapitel 2 D. II. 1. c).

<sup>752</sup> AEAO 3.6.6 zu § 89; Söhn, in: HHSp, Losebl., § 89 Rz. 293; Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 68; Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 58.

- a) Sachverhalte kurz vor einer Gesetzesänderung, dem Erlass eines höchstrichterlichen Urteils oder einer Verwaltungsanweisung im Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG

Wie bereits dargelegt, verfolgt die verbindliche Auskunft den Zweck der Sicherung der Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich.<sup>753</sup> Der Schutz der eigentumsrechtlichen Herrschaftsposition durch Art. 14 Abs. 1 GG umfasst insbesondere auch die freie Nutzung des Eigentums sowie die Verfügung hierüber im Rahmen des geltenden Rechts.<sup>754</sup> Dieser Schutz gebietet es, dass sich der Steuerpflichtige vor der Nutzung des oder der Verfügung über das Eigentum auf die steuerrechtlichen Folgen einstellen kann.<sup>755</sup> Darüber hinaus gewährt Art. 12 Abs. 1 GG dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Planungssicherheit hinsichtlich seiner Abgabenbelastungen, damit er seine beruflichen und gewerblichen Aktivitäten an die steuerlichen Rahmenbedingungen anpassen kann.<sup>756</sup> Andernfalls kann er seine Freiheit im beruflichen Kontext nicht selbstbestimmt wahrnehmen, da er zum Zeitpunkt der Wahl und insbesondere der Ausübung seines Berufes nicht vorhersehen kann, welche steuerlichen Begünstigungen sich für ihn bieten, welchen Belastungen er ausweichen kann und welche er hinnehmen muss. Der Schutzbereich der Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich wird von Art. 2 Abs. 1 GG abgerundet; allerdings tritt Art. 2 Abs. 1 GG in diesem Bereich hinter Art. 14 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG zurück.

Verweigert die Finanzverwaltung mit Verweis auf AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 die verbindliche Auskunft, so wird sie dem Anspruch auf Rechts- und Planungssicherheit nicht gerecht. Ab dem Zeitpunkt, in dem eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist, ist es dem Steuerpflichtigen nicht mehr möglich, Rechtssicherheit durch eine verbindliche Auskunft zu erlangen. Die Finanzverwaltung möchte vermeiden, dass sie an ihre Auskunft gebunden ist, weil der Steuerpflichtige den Sachverhalt nach der Erteilung der verbindlichen Auskunft verwirklicht hat, bevor in absehbarer Zeit eines der drei Ereignisse des AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 eintritt.<sup>757</sup> Dadurch stellt die Finanzverwaltung sicher, dass sie im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nach dem In-Kraft-Treten der gesetzlichen Regelung, dem Ergehen der höchstrichterlichen Entscheidung oder dem Erlass der Verwaltungsanweisung entsprechend Art. 20 Abs. 3 GG gesetzmäßig handelt und nicht an eine verbindliche Auskunft gebunden ist, die nicht (mehr) der Gesetzeslage entspricht.

Dies erfolgt jedoch zu Lasten der Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen im vermögensrechtlichen Bereich gem. Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG, da ihm nicht mehr mittels verbindlicher Auskunft Rechts- und Planungssicherheit gewährt wird. Dieser Eingriff ist gerechtfertigt, sofern der Sachverhalt noch nicht verwirklicht wurde, wenn eines der Ereignisse des AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 eintritt. Damit nimmt sie die die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 3 und 4 StAusKv vorweg und handelt im Einklang mit dessen Wertungen.

Der Eingriff ist jedoch nicht gerechtfertigt, sofern der Sachverhalt vor dem Eintritt eines der Ereignisse aus AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 verwirklicht wurde. In diesem Fall überwiegt der Schutz des individuellen Vertrauens in die verbindliche Auskunft gegenüber dem Vorrang des Gesetzes gem. Art. 20 Abs. 3 GG. Indem die Finanzverwaltung die Erteilung verbindlicher Auskünfte jedoch verweigert, sobald in

---

<sup>753</sup> Kapitel 3 A. I.

<sup>754</sup> BVerfG, Beschluss v. 12.6.1979 – 1 BvL 19/76, BVerfGE 52, 1, 8; Beschluss v. 3.10.1989 – 1 BvR 55/89, BVerfGE 81, 29; *Wendt*, in: *Sachs*, Art. 14, Rz. 41 f.; *Depenheuer*, in: v. *Mangoldt/Klein/Starck*, Art. 14 Rz. 52; *Hey*, FS Kirchhof II, 1657, 1659.

<sup>755</sup> *Birk*, FS Pöllath, 161.

<sup>756</sup> *Seer*, Verständigung, S. 310; *Birk*, FS Pöllath, 161, 164; *Kisker*, VVDStRL 32 (1974), 149, 161 ff., 179 ff.

<sup>757</sup> Diese Einschätzung teilend *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 34.

absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist, verhindert sie die Kollision des individuellen Vertrauens in die verbindliche Auskunft mit dem gesetzmäßigen Gesetzesvollzug. Sie nimmt keine Rechtsfolgen vorweg, sondern verhindert den Schutz eines verwirklichten Sachverhalts, obwohl die Wertung des AEAO 3.6.6 zu § 89 a.E. genau dies vorsieht. Damit verhindert sie die Erlangung von Rechts- und Planungssicherheit, die in einer schnelllebigen Wirtschaftswelt kurzfristig notwendig ist. Das Aufschieben der Dispositionen ist oftmals nicht zumutbar.

Da die Finanzverwaltung vor Erteilung der verbindlichen Auskunft nicht abschätzen kann, ob der Sachverhalt vor dem Eintritt eines der Ereignisse aus AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 verwirklicht werden wird oder nicht, und die Wahrscheinlichkeit, dass er in ungerechtfertigter Weise in Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG eingreift, hoch ist, ist die Regelung des AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 aufzuheben. Dies gilt zum einen auch, weil der Begriff der Absehbarkeit sehr dehnbar ist.<sup>758</sup> Deswegen wird über lange Zeiträume keine verbindliche Auskunft erteilt, obwohl sie aufgrund der zwischenzeitlichen Realisierung des Sachverhalts gem. AEAO 3.6.6 zu § 89 auch dann verbindlich wäre, wenn die gesetzliche Regelung, die höchstrichterliche Entscheidung oder die Verwaltungsanweisung ergangen wäre. Zum anderen sehen § 2 Abs. 3 und 4 StAusKv probate Mittel vor, um den Vorrang des Gesetzes gem. Art. 20 Abs. 3 GG durchzusetzen, sofern der Sachverhalt noch nicht verwirklicht wurde.

- b) Die Erteilung verbindlicher Auskünfte, obwohl in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist, als Ausdruck der fairen und kooperativen Finanzverwaltung

Verweigert die Finanzverwaltung die Erteilung verbindlicher Auskünfte, weil zu dem Rechtsproblem, das in dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft aufgeworfen wurde, in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist, so verstößt sie gegen das Prinzip der kooperativen und fairen Steuerverwaltung.

*aa) Kooperationsgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung*

Wie bereits oben herausgearbeitet, existiert eine Kooperationsgemeinschaft zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen.<sup>759</sup> Bezüglich des theoretischen Rahmens dieser Kooperationsgemeinschaft im Kontext der verbindlichen Auskunft kann auf die Ausführungen in Kapitel 3 B. I. 1. a) bb) (1) verwiesen werden. Es sei jedoch daran erinnert, dass die Kooperationsleistung des Staates, die Erteilung der verbindlichen Auskunft, nur dann von Wert ist, wenn die Finanzverwaltung nicht die Beantwortung bestimmter Rechtsfragen ausschließt. Verweigert die Finanzverwaltung, oftmals während langer Zeiträume, die Erteilung verbindlicher Auskünfte, weil in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist, so kündigt sie das Kooperationsverhältnis auf. Dies kann negative Konsequenzen auf die Effizienz des Besteuerungsverfahrens und die Akzeptanz des Steuerstaates als solches haben, sodass, genauso wie in Frankreich, auf die Einschränkung des Ermessens durch AEAO 3.5.4 Satz 2 zu § 89 verzichtet werden muss.

---

<sup>758</sup> In der Vergangenheit ist es wiederholt vorgekommen, dass über Jahre hinweg keine verbindliche Auskunft zu einer bestimmten Rechtsfrage erteilt wurde, weil eine Gesetzesreform oder eine neue Verwaltungsanweisung erwartet wurde, wie bspw. UmwSt.-Erlass v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314. So auch die Erfahrungen von *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 44; *Söhn*, in: *HHSp*, Losebl., § 89 Rz. 238; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 34; *Joisten/Bergmann*, FR 2014, 923, 924; *Richter/Welling*, FR 2017, 173, 176; Erfahrungsberichte von *M. Klein*; *Krischer* und *Werder*.

<sup>759</sup> Kapitel 3 A. VI.

*bb) Der Antragsteller als Subjekt des Verfahrens auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft*

Wie oben dargestellt, sind Gesetzgeber und Finanzverwaltung im Rahmen eines fairen Verwaltungsverfahrens dazu verpflichtet, den Steuerpflichtigen nicht zum Objekt des Besteuerungsverfahrens zu degradieren, sondern seiner Subjektqualität gerecht zu werden, indem er in die Lage versetzt wird, in Kenntnis der steuerlichen Folgen vermögensrechtliche Dispositionen zu treffen.<sup>760</sup> Erteilt die Finanzverwaltung keine verbindliche Auskunft, weil in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist, so lässt sie den Steuerpflichtigen in Unkenntnis über die Rechtslage. Er muss das Besteuerungsverfahren wie ein Objekt über sich ergehen lassen und kann weder auf das Verfahren noch auf dessen Ausgang Einfluss nehmen. Dies entspricht nicht dem Rechtsstaatsgebot, das sich im Verwaltungsverfahren zum Anspruch auf ein faires Verfahren verdichtet. Um diesen Anspruch zu erfüllen, sind verbindliche Auskünfte entsprechend der Regelung in Frankreich auch dann zu erteilen, wenn in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist.

*cc) Verbesserung des Steuerklimas durch Erteilung verbindlicher Auskünfte*

Darüber hinaus führt die Verweigerung der verbindlichen Auskunft zu einer Frustration der Antragsteller und damit zur Verringerung der Attraktivität der verbindlichen Auskunft.<sup>761</sup> In Anbetracht der positiven Erfahrungen der französischen Finanzverwaltung, die mittels eines kooperativen Verwaltungsansatzes das Verhältnis zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen verbessern konnte und so präventiv auf die Steuerpflichtigen einwirken kann, um kostspielige Gerichtsverfahren zu vermeiden, erscheint die Einschränkung der Ermessensentscheidung der deutschen Finanzverwaltung nicht zweckmäßig.<sup>762</sup>

Aus diesen Ausführungen folgt, dass AEAO 3.5.4 zu § 89 in seiner jetzigen Form insgesamt aufzuheben ist. Es handelt sich bei der Verweigerung von verbindlichen Auskünften zur Gewährung von Rechts- und Planungssicherheit um ungerechtfertigte Eingriffe in die Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich des Steuerpflichtigen, die durch Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG geschützt ist. Zudem widerspricht es den Grundsätzen der fairen und kooperativen Finanzverwaltung, die nicht nur aufgrund des Rechtsstaatsgebots vorgegeben ist, sondern auch der Prävention von kosten- und personalintensiven Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahren dient.

In AEAO 3.5.4 zu § 89 ist vielmehr zu bestimmen, dass es für die Finanzverwaltung im Rahmen der Entscheidung über die Erteilung einer verbindlichen Auskunft einerseits ermessensleitend sein sollte, einen missbräuchlichen Umgang mit verbindlichen Auskünften zu vermeiden.<sup>763</sup> Andererseits sind die Erwägungen aufzunehmen, die die Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung bereits jetzt bestimmen. Berücksichtigt werden muss die Zuverlässigkeit und Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen.<sup>764</sup> Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, so hat dies, in einem von Gegenseitigkeit geprägten Verhältnis, negativen Einfluss auf die Entscheidung der Finanzverwaltung darüber, ob sie die verbindliche Auskunft erteilt. Die Finanzverwaltung ist nicht zur Gewährung eines Vorteils verpflichtet, wenn der Steuerpflichtige seinen Pflichten nicht nachkommt.

---

<sup>760</sup> BVerfG, Beschluss v. 8.10.1974, BVerfGE 38, 105, 115; Beschluss v. 19.10.1977 – 2 BvR 462/77, BVerfGE 46, 202, 210; Beschluss v. 26.5.1981 – 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250, 274 f.; Beschluss v. 12.1.1983 – 2 BvR 864/81, BVerfGE 63, 45, 60 f.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 253; für die Herleitung, umfassend Kapitel 3 VI. 3.

<sup>761</sup> Erfahrungsberichte von *M. Klein*; *Krischer* und *Werder*.

<sup>762</sup> Erfahrungsberichte von *M. Klein* und *Krischer*.

<sup>763</sup> Vertiefend dazu Kapitel 3 B. I. b) cc).

<sup>764</sup> *Roser*, in: *Gosch*, *Losebl.*, § 89 Rz. 32.1.

Darüber hinaus ist die Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle gem. § 138a AO um die Pflicht der Finanzverwaltung zur Erteilung verbindlicher Auskünfte zu ergänzen. Diese Maßnahmen werden zu einem höheren Aufkommen von Anträgen auf verbindlichen Auskünften führen. Um diese zeitgerecht zu bearbeiten, muss das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft reformiert werden. Unter anderem ist entsprechend der französischen Regelung eine zentrale Stelle für die Erteilung verbindlicher Auskünfte einzurichten. Die Vereinbarkeit der Zentralisierung der Zuständigkeit wird im folgenden Kapitel anhand des oben entwickelten Maßstabs geprüft.

## II. Zentralisierung der Zuständigkeit auf Ebene des BZSt

In Frankreich ist zumindest für die Erteilung des *Rescrit établissement stable* gem. Art. R80 B 9 LPF, des *Rescrit valeur* gem. Art. R18 LPF und des *Rescrit anti abus droit* gem. Art. L64 B LPF zentral und ausschließlich die *Direction générale des finances publiques* zuständig. Ihre Auskunft ist für die örtlichen Finanzämter bindend. Dieser Unterschied zum deutschen Recht ist Impuls für die Prüfung, inwiefern die zentrale Zuständigkeit des BZSt für die Erteilung sämtlicher verbindlicher Auskünfte zweckdienlich und mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Fürsprecher einer solchen Zentralisierung finden sich bereits seit geraumer Zeit in Praxis,<sup>765</sup> Wissenschaft<sup>766</sup> und Verwaltung.<sup>767</sup>

*De lege lata* ist gemäß § 89 Abs. 2 AO zur Erteilung verbindlicher Auskünfte das für die Besteuerung des antragstellenden Steuerpflichtigen örtlich zuständige Finanzamt berufen. Allerdings erteilt das örtliche Finanzamt die verbindliche Auskunft nur formal; die inhaltliche Beantwortung der Rechtsfrage obliegt ihm in der Praxis regelmäßig nicht. Vielmehr eskaliert die Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft je nach Typ der Verwaltung auf unterschiedliche Weise auf höhere Hierarchieebenen. Handelt es sich um Bundeseigenverwaltung, zieht das Bundesfinanzministerium die Bearbeitung des Antrags durch innerbehördliche Weisung an sich und gibt dem örtlich zuständigen Hauptzollamt vor, wie der Antrag beschieden werden soll. Im Falle der Landeseigenverwaltung bundesgesetzlicher Steuern zieht die OFD die Bearbeitung des Antrags auf Erteilung verbindlicher Auskunft in aller Regel mittels innerbehördlicher Weisung an sich, da die Sachbearbeiter der örtlich zuständigen Finanzämter nicht über die notwendige fachliche Kompetenz verfügen. Hat die Rechtsfrage politische Bedeutung, so weist das Landesfinanzministerium die OFD an, die Bearbeitung des Antrags ihm zu überlassen. Die Behörde, die dann im Ergebnis den Antrag bearbeitet, zieht regelmäßig mehrere Beamte zusammen, die gemeinsam eine Antwort erarbeiten. Handelt es sich um einen länderübergreifenden Sachverhalt oder eine Rechtsfrage von überregionaler bzw. grundlegender Bedeutung, wird die in Rede stehende Rechtsfrage im Rahmen der Bund-Länder-Koordinierungsgremien diskutiert und ihre Beantwortung gemeinsam abgestimmt.<sup>768</sup> Diese Abstimmung erfolgt auf Referenten-, Abteilungsleiter- oder Ministerialebene, sofern sich auf der jeweils unteren Hierarchieebene nicht auf eine gemeinsame Antwort auf die Rechtsfrage geeinigt werden konnte. Betrifft die verbindliche Auskunft hingegen eine Steuer, die unter die Bundesauftragsverwaltung fällt, so können ebenfalls die OFD und das Landesfinanzministerium die Bearbeitung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft an sich ziehen. Bezieht sich die in dem Antrag gestellte Rechtsfrage auf einen länderübergreifenden Sachverhalt oder hat sie überregionale bzw. grundlegende Bedeutung, so wird im Rahmen der Sitzungen, die aufgrund der Bund-Länder-Vereinba-

---

<sup>765</sup> Eilers/Nosthoff-Horstmann, FR 2017, 170, 171; Erfahrungsberichte von M. Klein und Krischer.

<sup>766</sup> Seer, FR 2017, 161, 166; ders., in: StBJb 2012/2013, 557, 566; Vogel, Ungleichheiten, 293 ff.

<sup>767</sup> Hahn, DStZ 2003, 69, 74; Bundesrechnungshof, Modernisierung der Verwaltungsbeziehung von Bund und Ländern 2007, S. 53 ff. Kapitel 4.1.7. – 4.1.10; Bundesrechnungshof, Bericht zu den Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern 2015, S. 49 ff. Kapitel 3.7.1.

<sup>768</sup> Zum Hintergrund dieses Verfahrens und dessen Ablauf, siehe Kapitel 3 A. III. 2.

rung 1970 stattfinden, eine Antwort erarbeitet. Hieran nehmen, je nach Relevanz des Antrags, die Referatsleiter, Abteilungsleiter und Finanzminister des Bundes und der Länder teil.<sup>769</sup> Erst wenn im Rahmen dieser Verfahren eine Antwort gefunden und abgestimmt wurde, kann die verbindliche Auskunft formuliert und von dem örtlich zuständigen Finanzamt erteilt werden.

Wäre das BZSt zentral für die Erteilung sämtlicher verbindlicher Auskünfte zuständig, so könnte beim BZSt ein Referat eingerichtet werden, das sich ausschließlich mit der Erteilung verbindlicher Auskünfte befasst. Zwar sind mit der Übertragung dieser Kompetenz auf das BZSt gewisse Unwägbarkeiten verbunden. Allerdings besteht die Möglichkeit, eine effizientes Referat zu schaffen, das strukturell und personell gut aufgestellt ist, um diesen Herausforderungen gerecht zu werden. Dieses wäre mit erfahrenen Experten zu besetzen, die sich auf die Bearbeitung von Anträgen auf verbindliche Auskünfte in einem Gebiet des Steuerrechts spezialisieren müssten. Fortbildungen wären Pflicht und die Bereitschaft zur Arbeit unter großem Zeitdruck von zentraler Bedeutung.

### *1. Zentralisierung zur erheblichen Verbesserung oder Erleichterung des Steuervollzugs*

Die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte in der Hand des BZSt ist an der grundgesetzlichen Kompetenzverteilung zu messen. Das Grundgesetz sieht in Art. 108 Abs. 1–3 GG die Kompetenzverteilung für den Steuervollzug detailliert vor. Es differenziert, wie oben bereits erläutert,<sup>770</sup> zwischen der Zuständigkeit der Bundesverwaltung für die in Art. 108 Abs. 1 GG aufgezählten Steuern, der Landeseigenverwaltung nach Art. 108 Abs. 2 GG und der Landesauftragsverwaltung gem. Art. 108 Abs. 3 GG. Sachlich zuständig für die Erteilung verbindlicher Auskünfte in Bezug auf die in Art. 108 Abs. 1 GG genannten Steuern sind die Hauptzollämter. Die Übertragung dieser Kompetenz auf das BZSt ist ohne weitere Voraussetzungen im Rahmen der Regelung des Verwaltungsverfahrens gem. Art. 108 Abs. 5 Satz 1 GG möglich. Die Übertragung der sachlichen Zuständigkeit von den Finanzämtern auf das BZSt für die Erteilung verbindlicher Auskünfte bezüglich Steuern, die die Landesfinanzverwaltung grds. als eigene Verwaltung (Art. 108 Abs. 2 GG) oder im Auftrag des Bundes (Art. 108 Abs. 3 GG) vollzieht, ist hingegen ungleich schwieriger. Der Verfassungsgeber hat in Art. 104 Abs. 4 GG einen Beweglichkeitsfaktor für die Ausgestaltung der Steuerverwaltung aufgenommen, der eine Ausnahme von der föderalistischen Steuerverwaltungsorganisation zulässt.<sup>771</sup> Unter Abweichung von der Trennung zwischen Bundes- und Landesverwaltung in Art. 108 Abs. 1–3 GG kann gem. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Var. 3 GG auch für Steuern, die nicht unter Art. 108 Abs. 1 fallen, die Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden vorgesehen werden. Dementsprechend ist es möglich, die Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte in Bezug auf die Steuern, für deren Vollzug gem. Art. 108 Abs. 2 und 3 GG grds. die Landesfinanzbehörden zuständig sind, auf eine Bundesbehörde zu übertragen. Dies jedoch nur unter der Bedingung, dass dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird.

---

<sup>769</sup> Zum Hintergrund dieses Verfahrens und dessen Ablauf, siehe Kapitel 3 A. III. 3.

<sup>770</sup> Siehe dazu unter Kapitel 3 A. VI.

<sup>771</sup> Seer, FS Ruppe, 533, 549.



- a) Die Verbesserung des Steuervollzugs durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft

Wie oben bereits dargestellt,<sup>772</sup> kommt dabei jede Art der Verbesserung des Gesetzesvollzugs in Betracht. Eine Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte würde sowohl die Rechtsanwendungsgleichheit als auch die Gesetzmäßigkeit des Steuervollzugs fördern.

- aa) *Bundesweite Rechtsanwendungsgleichheit durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft*

Der Staat ist aufgrund der objektivrechtlichen Dimension des Gleichheitssatzes dazu verpflichtet, Rechtsanwendungsgleichheit unter anderem durch organisatorische Maßnahmen abzusichern.<sup>773</sup> Die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte würde zur Erfüllung dieser Pflicht beitragen. Die Gleichheit der Steuerrechtsanwendung dient der gleichmäßigen und gerechten Verteilung der Steuerlasten auf alle Steuerpflichtigen, wahrt die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet und gewährleistet die Wettbewerbsneutralität der Steuer.<sup>774</sup> Zudem ist ein Steuerverteilungs- und Finanzausgleichssystem zwischen den Bundesländern nur legitim, wenn alle Bundesländer auf dieselbe Weise das Steueraufkommen sicherstellen.<sup>775</sup> Unter der aktuellen Gesetzeslage stimmen sich Bund und Länder wie soeben dargelegt jedoch auf Grundlage der Bund-Länder-Vereinbarung 1970 und im Rahmen der Bund-Länder-Koordinierungsgremien über ihre Rechtsansichten ab, um, unter anderem, die Rechtsfragen bundesweit gleich zu beantworten, die in Anträgen auf Erteilung verbindlicher Auskünfte gestellt wurden. Diese inhaltliche Abstimmung verläuft sehr schleppend und ist ineffizient, da sich Finanzbehörden aller Bundesländer und jenes des Bundes zur Vorbereitung der jeweiligen Sitzung mit der Erarbeitung einer Position zu der konkreten Rechtsfrage befassen müssen.<sup>776</sup> Darüber hinaus sind die Entscheidungen dieser Gremien nicht bindend,<sup>777</sup> sodass es dem jeweiligen Landesministerium weiterhin offensteht, den Antrag auf verbindliche Auskunft entgegen dem Abstimmungsergebnis zu bescheiden. Die Gefahr der voneinander abweichenden Beantwortung derselben Rechtsfrage hinsichtlich unterschiedlicher Sachverhalte, eine divergierende Ermessensausübung bei der Entscheidung über die Erteilung einer verbindlichen Auskunft und sich widersprechender verbindlicher Auskünfte hinsichtlich desselben Sachverhalts ist somit nicht gebannt.<sup>778</sup> Dies gilt umso mehr, als das noch nicht einmal sichergestellt ist, dass jeder Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft auf Ebene des Bundes und der Länder abgestimmt wird, sodass viele verbindliche Auskünfte ohne vorherige Abstimmung auf Ebene der Länder und des Bundes erteilt werden. Folglich kann auf diese Weise eine bundesweit gleiche Beantwortung von Rechtsfragen, die im Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft

---

<sup>772</sup> Siehe Kapitel 3 A. V. 4.

<sup>773</sup> *Sachs*, in: Staatsrecht, § 120 II 11. c); siehe dazu auch Kapitel 3 A. II. 4. c) a.E.

<sup>774</sup> *Wendt*, in: HdStR IV, 1999, § 104 Rz. 100; Bundesrechnungshof, Modernisierung der Verwaltungsbeziehung von Bund und Ländern 2007, S. 53 f. Kapitel 4.1.7.; Bundesrechnungshof, Bericht zu den Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern 2015, S. 49 f. Kapitel 3.7.1.

<sup>775</sup> *Wendt*, in: HdStR IV, 1999, § 104 Rz. 100; dieses Interesse besteht jedoch aufgrund des Länderfinanzausgleichs nur in geringem Maße, so Bundesrechnungshof, Modernisierung der Verwaltungsbeziehung von Bund und Ländern 2007, S. 53 f. Kapitel 4.1.7.

<sup>776</sup> *Pezzer*, StuW 2007, 101, 108; *E. Schmidt*, FR 2008, 317 ff.; *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungspflichten, S. 105 ff., 114 ff., 123 ff.; *Dittmann*, FS Dürig, 221, 229; Bundesrechnungshof, Bericht zu den Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern 2015, S. 49 ff. Kapitel 3.7.1.

<sup>777</sup> Siehe oben unter Kapitel 3 A. V. 2. und 3.

<sup>778</sup> *Dittmann*, FS Dürig, 221, 228 ff.; Bundesrechnungshof, Modernisierung der Verwaltungsbeziehung von Bund und Ländern 2007, S. 53 f. Kapitel 4.1.7.; Bundesrechnungshof, Bericht zu den Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern 2015, S. 49 f. Kapitel 3.7.1.

gestellt wurden, nicht gewährleistet werden. Vielmehr ist hierfür die Zentralisierung der Zuständigkeit beim BZSt notwendig, das alle Anträge bearbeitet und verbindliche Auskünfte erteilt.

Damit wäre das BZSt die allein zuständige Behörde für die Erteilung verbindlicher Auskünfte, sodass die Gefahr sich widersprechender verbindlicher Auskünfte in Bezug auf denselben Sachverhalt gebannt wäre. Des Weiteren würden vergleichbare Rechtsfragen in Anträgen auf eine verbindliche Auskunft zu vergleichbaren Sachverhalten aufgrund der Bindung des BZSt durch Art. 3 Abs. 1 GG gleich beantwortet. Abweichungen bei der Beantwortung der Rechtsfragen aufgrund unterschiedlicher Wertungen und Rechtsansichten von Finanzbehörden verschiedener Bundesländer würden nicht mehr auftreten, weil Rechtsbegriffe bei der Bildung des Obersatzes einheitlich definiert, im Rahmen der Subsumtion folgerichtige Differenzierungen und Sachverhaltseinordnungen vorgenommen und sich eine einheitliche Ermessenspraxis herauskristallisieren würde (Kapitel 3 A. II. 4.). Dies würde, anders als *de lege lata*, unabhängig davon gelten, welches Finanzamt für die Besteuerung des Antragstellers grundsätzlich zuständig ist. Die erteilten verbindlichen Auskünfte wären für das Finanzamt, das für die Besteuerung des Antragstellers zuständig ist, bindend, sodass eine Abweichung von der zentralen Entscheidung des BZSt nicht möglich wäre. Auch würde sich eine einheitliche Ermessenspraxis des BZSt hinsichtlich des „ob“ der Erteilung verbindlichen Auskunft herauskristallisieren.

Die aktuelle Rechtslage birgt auch die Gefahr der Erteilung sich widersprechender verbindlicher Auskünfte im Falle der Mehrfachzuständigkeit. Dieses Phänomen kann insbesondere dann auftreten, wenn es sich bei dem in Rede stehenden Sachverhalt um eine Umwandlung oder einen Sachverhalt handelt, der eine Gesellschaftsstruktur mit mehreren Ebenen zum Gegenstand hat und die verschiedenen Gesellschaften der Unternehmensgruppe, auf die der Sachverhalt steuerliche Auswirkungen hat, nicht in den Zuständigkeitsbereich desselben Finanzamts fallen.<sup>779</sup> Um auch in solchen Konstellationen eine bundesweit einheitliche verbindliche Auskunft zu erteilen, ist die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ein probates Mittel.<sup>780</sup>

#### *bb) Gesetzmäßiger Steuervollzug durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft*

Neben der Gewährleistung der Rechtsanwendungsgleichheit dient die Zentralisierung auch dem gesetzmäßigen Gesetzesvollzug, zu dem die Finanzverwaltung gem. Art. 20 Abs. 3 GG verpflichtet ist. Anstatt die Bearbeitung des Antrags auf verbindliche Auskunft den Beamten der Finanzämter und OFD zu überlassen, ist es sinnvoller, diese Aufgabe einem Referat zu übertragen, das beim BZSt angesiedelt ist. Während die Beamten der Finanzämter und der OFD wegen ihres breiten Aufgabenspektrums naturgemäß über eine geringere Expertise in steuerrechtlichen Spezialmaterien verfügen, die regelmäßig Gegenstand der Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft sind, und die aufgrund ihrer systematischen Überlastung keine Zeit haben, sich einzuarbeiten, können sich die Experten in einem neu zu schaffenden Referat für verbindliche Auskünfte konzentriert mit eben dieser Materie auseinandersetzen. Dieses Referat müsste sich zusammensetzen aus Referentinnen und Referenten, die aufgrund ihrer Expertise und Erfahrung mit hoher Wahrscheinlichkeit die gesetzmäßige Antwort auf komplexe Rechtsfragen aus den Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft geben. Zudem können innerhalb des Referats einfacher Maßnahmen ergriffen werden, um die Gesetzmäßigkeit der verbindlichen Auskünfte sicherzustellen. Hierzu zählen interne, verpflichtende Fortbildungen, die dann unter die Ausbildungskompetenz des Bundes fielen, die unkomplizierte Besprechung komplexer Fragen mit Kollegen

---

<sup>779</sup> Seer, in: StbJb 2012/2013, 557, 566; Hahn, DStZ 2003, 69, 73; Eilers/Nosthoff-Horstmann, FR 2017, 170, 171; Bundesrechnungshof, Bericht zu den Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern 2015, S. 49 f. Kapitel 3.7.1.

<sup>780</sup> So auch zuletzt Seer, FR 2017, 161, 169; Eilers/Nosthoff-Horstmann, FR 2017, 170, 171.

oder dem Referatsleiter, die punktuelle Kontrolle der verbindlichen Auskünfte durch ein Kontrollgremium sowie der Erlass von Richtlinien, die die Arbeit der Beamten leiten. Mittels behördeninterner Datenbanken kann zudem Wissen der Beamten zentralisiert und in späteren Auskunftsverfahren nutzbar gemacht werden. So wird durch die Ausgestaltung des Verfahrens auf die möglichst gesetzmäßige Erteilung der verbindlichen Auskunft hingewirkt.

b) Die Erleichterung des Steuervollzugs durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft

Die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte führt wie dargelegt zu einer Verbesserung der Besteuerung. Alternativ ist die Übertragung der Zuständigkeit auch dann zulässig, wenn sie das Besteuerungsverfahren erleichtert. Das Besteuerungsverfahren ist dann erleichtert, wenn es durch die Zentralisierung an Effizienz gewinnt.<sup>781</sup> Das Besteuerungsverfahren gewinnt insofern an Effizienz, als dass es zum einen zu einer erheblichen Entlastung der Finanzämter und OFD führen (aa)) und zum anderen die Zahl der Widerspruchs- und Gerichtsverfahren verringern kann (bb)).

aa) *Die Entlastung der Landesfinanzverwaltung als Form der Erleichterung des Steuervollzugs*

Die Finanzverwaltung leidet aufgrund der massenweise anfallenden steuererheblichen Sachverhalten und der begrenzten personellen Kapazitäten unter einer chronischen Überlastung.<sup>782</sup> Die Erteilung verbindlicher Auskünfte ist eine Aufgabe, die zusätzlich zu den alltäglichen Verwaltungsaufgaben anfällt. Damit einhergehen, sofern notwendig, der Abschluss einer Zuständigkeitsvereinbarung i.S.d. § 27 AO mit einem anderen Finanzamt und dem Steuerpflichtigen aufgrund einer Mehrfachzuständigkeit, die Bildung einer Arbeitsgruppe (sei es auf Ebene des örtlich zuständigen Finanzamts, der OFD oder des Landesfinanzministeriums), die mit der Erarbeitung der Antwort auf die Rechtsfrage betraut ist, eine tiefgehende Einarbeitung in die Materie, die inhaltliche Abstimmung mit dem Bund und den Ländern sowie der Kontakt mit dem Antragsteller, falls weitere Informationen nachgereicht werden müssen oder sich Rückfragen stellen. Würde dies auf ein Referat beim BZSt übertragen werden, so könnten sich die anderen Behörden auf ihre Kernaufgaben konzentrieren und wären nicht mit dieser zusätzlichen, zeitintensiven Aufgabe belastet. Zudem würde der Abschluss von Zuständigkeitsvereinbarungen nach § 27 AO im Falle des Auftretens von Mehrfachzuständigkeiten genauso entfallen wie die Bildung von Arbeitsgruppen, weil innerhalb des Referats die Zuständigkeiten der Referenten für bestimmte Steuerarten klar definiert und von Dauer sind. All dies dient der Schonung der Ressourcen der Finanzverwaltung und damit dem Gebot des wirtschaftlichen Haushaltens.

Zudem könnte ein solches, mit Steuerexperten besetztes Referat, die Anträge aus mehreren Gründen schneller bescheiden.<sup>783</sup> Erstens verfügen diese Steuerexperten über eine vertiefte Expertise, die es ihnen erlauben würde, Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ohne umfassende Einarbeitung in die Materie zu bescheiden. Zum einen sind sie mit der einschlägigen Rechtsprechung, der Verwaltungsauffassung und der wissenschaftlichen Literatur vertraut, zum anderen verfügen sie bereits über die notwendigen Vorkenntnisse. Zweitens sammeln sie viel Erfahrung in Bereichen des Steuerrechts, die in

---

<sup>781</sup> Seer, in: Bonner Kommentar, Losebl., Art. 108 Rz. 132; ders./Drüen, in: Kluth, Art. 108 Rz. 31.

<sup>782</sup> Söhn, in: HHsp, Losebl., § 88 Rz. 175 ff.; Seer, in: T/K, Losebl., § 85 Rz. 25; ders., DStZ 2016, 605, 607; Zaumseil, NJW 2016, 2769.

<sup>783</sup> Die Länge des Verfahrens ist laut einer Studie des *Conseil d'Etat* einer der zentralen Faktoren im Rahmen der Entscheidung über die Antragstellung auf Erteilung eines *Rescrit*; Conseil d'Etat, Le Rescrit: sécuriser les initiatives et les projets, 2013, S. 40 f.

besonderem Maße von Rechtsunsicherheit geprägt sind und regelmäßig einer Klärung durch eine verbindliche Auskunft bedürfen. Diese Erfahrung führt zu einer Spezialisierung in der relevanten Materie und ermöglicht den Experten eine schnelle Urteilsbildung. Drittens stellt sich eine Routine bei der Bearbeitung von Anträgen auf verbindliche Auskünfte ein, die ebenfalls zu einer Beschleunigung der Bescheidung führt. Viertens hätten sie, anders als die Beamten im aktuellen, chronisch überlasteten System, nicht noch weitere Aufgaben, die ggfs. prioritär ggü. der Erteilung der verbindlichen Auskunft sind, sondern könnten sich unmittelbar nach Eingang des Antrags seiner Bearbeitung widmen. Darüber hinaus wird der zeitraubende Abschluss von Zuständigkeitsvereinbarungen nach § 27 AO obsolet, da, anders als *de lege lata*, stets das BZSt zuständig ist, auch wenn mehrere Steuerarten bei der Beurteilung eines einheitlichen Sachverhalts relevant oder mehrere Steuerpflichtige betroffen sind.

In der Summe führt bereits all dies zu einer Verkürzung des Antragsverfahrens und der Steigerung seiner Effizienz. Hinzukommt jedoch der Entfall der oben beschriebenen, langwierigen Abstimmung zwischen dem Bund und den Ländern auf Grundlage der Bund-Länder-Vereinbarung 1970 bzw. im Rahmen der Bund-Länder-Koordinierungsgremien. Auch diesen Missstand behebt die Zentralisierung der Zuständigkeit, da das BZSt in der Zukunft fachliche Expertise in dem für verbindliche Auskünfte zuständigen Referat bündeln und über die notwendige politische Entscheidungsgewalt verfügen würde, sodass eine zeitintensive Abstimmung der Bescheidung des Antrags auf verschiedenen Hierarchieebenen nicht mehr notwendig wäre.

#### *bb) Verringerung der Widerspruchs- und Klageverfahren als Form der Erleichterung des Steuervollzugs*

Neben der Entlastung der Finanzämter und OFD aufgrund des Entfalls der Bescheidung der Anträge auf verbindliche Auskunft kann eine Zentralisierung der Zuständigkeit die Zahl der Widerspruchs- und Klageverfahren verringern. Diese Verfahren sind verbunden mit der Erstellung von Schriftsätzen, Stellungnahmen und Urteilen sowie mit Anhörungen und Gerichtsterminen. Wird die verbindliche Auskunft jedoch unter anderem wegen der zentralen Zuständigkeit des BZSt attraktiver, so ist zu erwarten, dass das Instrument vermehrt genutzt wird. Die verbindliche Auskunft hat, insbesondere wenn es sich um eine negative verbindliche Auskunft handelt, präventive Wirkung, da sie für die Zukunft Steuerstreit vermeidet. Anstatt gegen den Steuerbescheid einen Widerspruch einzulegen und ggfs. anschließend gegen den Widerspruchsbescheid zu klagen, kann der Steuerpflichtige eine andere Gestaltung anvisieren.<sup>784</sup> Beharrt der Steuerpflichtige hingegen auf seiner Position, so kann vor der Umsetzung des geplanten Sachverhalts im Rahmen einer offenen und sachlichen Atmosphäre oftmals ein konstruktives Streitgespräch geführt werden.<sup>785</sup> In diesem Moment können Streitpunkte beseitigt oder Hinweise für die steuerliche Gestaltung erteilt werden, sodass der Steuerpflichtige den Sachverhalt ggfs. anpassen und einen unangenehmen Konflikt vermeiden kann. Ist der Sachverhalt hingegen bereits umgesetzt, der Tatbestand der in Rede stehenden Norm ggfs. bereits erfüllt und wird erst dann, das heißt bei Erlass des Steuerbescheids oder der Betriebsprüfung offenkundig, dass der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung unterschiedlicher Auffassung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des vorliegenden Sachverhalts sind, so droht ein kosten- und zeitintensives Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahren. Zu diesem Zeitpunkt werden die Parteien vehement um die Durchsetzung ihrer Positionen ringen, weil aufgrund der Verwirklichung des Sachverhalts bereits unumstößliche Tatsachen geschaffen wurden. Steigert die Zentralisierung der Zuständigkeit für die verbindliche Auskunft deren Attraktivität, kann dementsprechend der Aufwand für Widerspruchs- und Gerichtsverfahren reduziert werden. Ressourcen werden frei und der Steuervollzug ist effizienter.

---

<sup>784</sup> *Ellis*, in: *Cahiers de droit fiscal international* 84b, 91, 99 ; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 23.

<sup>785</sup> *Ellis*, in: *Cahiers de droit fiscal international* 84b, 91, 97.

Ein Nachteil, der sich aus der Zentralisierung ergeben könnte, liegt darin, dass der Beamte nicht mehr mit der Bearbeitung des Antrags auf Erteilung der verbindlichen Auskunft betraut ist, der grundsätzlich für den Steuerpflichtigen zuständig ist und den Steuerpflichtigen, seine steuerliche Vergangenheit sowie die Strukturen der Gesellschaft kennt. Dies kann bei der Einordnung des im Antrag beschriebenen Sachverhalts und der Beantwortung der Rechtsfrage von zentraler Bedeutung sein. Dieses exklusive Spezialwissen stünde den Experten des BZSt nicht zur Verfügung. Deswegen ist es notwendig, dass das BZSt während des Prozesses der Bearbeitung des Antrags mit dem zuständigen Finanzbeamten Rücksprache hält und er für Rückfragen zur Verfügung steht. Darüber hinaus ist es jedoch vielmehr begrüßenswert, dass ein objektiver Experte den Sachverhalt beurteilt, der eben nicht mit dem Steuerpflichtigen und dem Umfeld, in den der beschriebene Sachverhalt eingebettet ist, vertraut ist. Auf diese Weise wird das persönliche Verhältnis zwischen dem Finanzbeamten, dem Steuerpflichtigen und seinem Berater bei der Bescheidung des Antrags auf verbindliche Auskunft ausgeblendet und die darin aufgeworfene Rechtsfrage punktuell und objektiv beantwortet.

Mithin dient die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft sowohl der Vereinfachung als auch der Erleichterung des Steuervollzugs.

c) Die Erheblichkeit der Verbesserung oder Erleichterung durch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung der verbindlichen Auskunft

Des Weiteren müssen die Verbesserung und die Erleichterung erheblich sein, das heißt sie müssen nicht nur vertretbar sein, sondern konkret dargelegt werden. Die Voraussetzung der Erheblichkeit indiziert auch, dass es sich nur um eine punktuelle Abweichung handeln darf, die die Grundstruktur der Art. 108 Abs. 1–3 GG nicht in Frage stellt.<sup>786</sup> Der Inhalt der Verbesserungen und der Erleichterungen wurde soeben detailliert erläutert. Auch wird nicht die Grundstruktur der Kompetenzverteilung für den Steuervollzug angetastet, wie sie in Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG geregelt ist. Vielmehr wird nur punktuell die Zuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft auf das BZSt übertragen, sodass eine Übertragung der Zuständigkeit von den Ländern auf den Bund gem. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Var. 3 GG zulässig ist.

2. *Die Beschleunigung des Verfahrens durch die Zentralisierung der Zuständigkeit*

Die Beschleunigung des Verfahrens aufgrund der zentralen Zuständigkeit des BZSt würde jedoch nicht nur der Entlastung der Finanzverwaltung dienen, sondern auch die Wahrnehmung der Grundrechte aus Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG durch den Steuerpflichtigen erleichtern. Ohne nennenswerte Verzögerung und in Kenntnis der steuerlichen Folgen seiner Handlung könnte der Steuerpflichtige eine fundierte, unternehmerische Entscheidung treffen. Die Bescheidung im Rahmen der zentralisierten Erteilung der verbindlichen Auskunft erfolgt wie soeben unter Kapitel 3 B. I. 1. gesehen, zügiger, weil diverse, den Ablauf des Verfahrens hemmende, Verfahrensschritte entfallen würden. Für die Beschleunigung von besonderer Bedeutung ist einerseits die Tatsache, dass die Behörde, an die der Antrag adressiert wird, den Antrag auf verbindliche Auskunft unmittelbar bearbeiten würde, anstatt dass dieser an die OFD oder das Landesfinanzministerium weitergeleitet werden würde. Zum anderen entfielen die langwierige Abstimmung zwischen dem Bund und den Ländern auf Grundlage der Bund-Länder-Vereinbarung 1970 bzw. im Rahmen der Bund-Länder-Koordinierungsgremien. Diesen Missstand behebt die Zentralisierung der Zuständigkeit, da das BZSt fachliche Expertise in dem für verbindliche Auskünfte zuständigen Referat bündeln und über die notwendige politische Entscheidungsgewalt verfügen würde, sodass eine zeitintensive Bearbeitung und Abstimmung der Bescheidung des Antrags auf verschiedenen Hierarchieebenen nicht mehr notwendig wäre. Sollte dieses Referat jedoch nicht in der Lage

---

<sup>786</sup> Seer, FS Ruppe, 533, 547.

sein, innerhalb eines angemessenen Zeitraums den Antrag zu bescheiden, so gebietet der Grundsatz des effektiven und zügigen Steuervollzugs die fiktive Erteilung der verbindlichen Auskunft. Dies ist das Thema des folgenden Unterkapitels.

### **III. Die Einführung der fiktiven verbindlichen Auskunft nach Ablauf einer Entscheidungsfrist im Hinblick auf ein rechtsstaatliches Verfahren**

Die Finanzverwaltung soll die verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 Satz 4 AO innerhalb von sechs Monaten nach Antragstellung erteilen. Diese Frist ist zum einen sehr großzügig bemessen.<sup>787</sup> Sie gibt der Finanzverwaltung einen großen zeitlichen Spielraum, um sich mit der Rechtsfrage und dem Sachverhalt auseinanderzusetzen und sich gegebenenfalls auf Bundes- und Länderebene abzustimmen. Dies kollidiert jedoch mit dem Anspruch vieler Steuerpflichtiger bzw. der Notwendigkeit, den im Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft beschriebenen Sachverhalt innerhalb einer kürzeren Frist umzusetzen. Aus diesem Grunde verzichten einige Steuerpflichtige bereits auf die Antragstellung oder setzen den Sachverhalt um, bevor die verbindliche Auskunft erteilt wurde.<sup>788</sup> Sie sind in diesem Falle dazu gezwungen, ohne sichere Kenntnis der steuerlichen Folgen ihres Verhaltens unternehmerische Entscheidungen zu treffen. Die lange Bearbeitungsfrist ist einer der zentralen Gründe für die Rechts- und Planungsunsicherheit, mit der viele Steuerpflichtige zum Zeitpunkt wichtiger unternehmerischer Entscheidungen zu kämpfen haben und wirkt dementsprechend wie eine „Sachverhalts-Verwirklichungsblockade“.<sup>789</sup> Zum andern handelt es sich bei § 89 Abs. 2 Satz 4 AO bloß um eine sog. „Soll-Vorschrift“. Eine Rechtsfolge ist an die Überschreitung der Frist nicht geknüpft. Dementsprechend besteht kein Zwang, die verbindliche Auskunft innerhalb der Sechsmonatsfrist zu erteilen. Die Frist ist bloß ein „Papiertiger“,<sup>790</sup> sodass es häufig dazu kommt, dass die Erteilung verbindlicher Auskünfte länger als sechs Monate dauert.<sup>791</sup> Hierdurch verliert das Instrument weiter an Attraktivität.

Um den Anforderungen an ein gut ausgestaltetes Verfahren zur Erteilung der verbindlichen Auskunft gerecht zu werden, ist, entsprechend den Regelungen im französischen Recht, einerseits die Bearbeitungsfrist auf drei Monate zu reduzieren und andererseits mit Ablauf der Bearbeitungsfrist die fiktive Erteilung der verbindlichen Auskunft entsprechend des Antrags des Steuerpflichtigen vorzusehen.<sup>792</sup> In Betracht kommt die Anordnung der Genehmigungsfiktion nach § 42a VwVfG beziehungsweise deren analoge Anwendung. Alternativ ist eine entsprechende Normierung in § 89 Abs. 2 AO zu prüfen.

#### *1. Genehmigungsfiktion gem. § 42a VwVfG (analog)*

Die fiktive Erteilung einer verbindlichen Auskunft mit Ablauf der dreimonatigen Bearbeitungsfrist, die die im Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vertretenen Rechtsauffassung bestätigt, könnte in das deutsche Recht eingeführt werden, indem § 89 Abs. 2 AO eine Genehmigungsfiktion i.S.d. § 42a VwVfG anordnet. Allerdings müsste es sich hierfür bei der verbindlichen Auskunft um eine Genehmigung handeln. Der Genehmigungsbegriff i.S.d. § 42a VwVfG ist weit zu verstehen und umfasst unter anderem „jede Form der Gestattung, die eingeholt werden muss, um ein bestimmtes Verhalten an

---

<sup>787</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 56.1.

<sup>788</sup> Erfahrungsberichte von M. Klein; Krischer und Werder.

<sup>789</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 56.1.

<sup>790</sup> Seer, FR 2017, 161, 168.

<sup>791</sup> Erfahrungsberichte von M. Klein; Krischer und Werder; Richter/Welling, FR 2017, 173, 175 f.

<sup>792</sup> So auch ansatzweise Seer, FR 2017, 161, 169.

den Tag legen zu dürfen [...].<sup>793</sup> Die verbindliche Auskunft ist jedoch bloß eine Zusicherung der Finanzverwaltung, einen genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalt auf die in der Auskunft festgehaltenen Art und Weise zu behandeln.<sup>794</sup> Diese Zusage bindet die Finanzverwaltung an ihre Auskunft, verpflichtet den Antragsteller jedoch weder dazu, den Sachverhalt auf die beschriebene Art und Weise zu realisieren noch erlaubt sie ihm dessen Realisierung. Er ist weiterhin frei in seiner Entscheidung, sodass es sich bei der verbindlichen Auskunft nicht um eine Gestattung eines bestimmten Verhaltens handelt und sie deshalb nicht unter den Genehmigungsbegriff im Sinne des § 42a VwVfG fällt. Da es sich bei der verbindlichen Auskunft nicht um eine Genehmigung im Sinne des § 42a VwVfG handelt, kann dessen direkte Anwendung auf die Erteilung verbindlicher Auskünfte nicht in § 89 Abs. 2 AO angeordnet werden.

Möglicherweise könnte § 89 Abs. 2 AO die analoge Anwendung der Genehmigungsfiktion i.S.d. § 42a VwVfG anordnen, sodass die Regelung auch für die verbindliche Auskunft greift. Voraussetzungen für die Bildung einer Analogie ist unter anderem das Vorliegen einer planwidrigen Regelungslücke.<sup>795</sup> Zwar ist eine Fiktion für Verwaltungsakte, die nicht als Genehmigung zu qualifizieren sind, nicht vorgesehen, sodass diesbezüglich eine Lücke vorliegt. Diese Lücke müsste allerdings planwidrig sein, das heißt existieren, obwohl die Rechtsordnung in ihrer Gesamtheit eine Regelung fordert.<sup>796</sup>

Der Gesetzgeber hat § 42a VwVfG in das Verwaltungsverfahrensgesetz eingeführt, um seiner Pflicht zur Umsetzung des Art. 13 Abs. 4 DLRL<sup>797</sup> nachzukommen. Zwar wurde der Anwendungsbereich nicht auf den Anwendungsbereich der DLRL begrenzt, jedoch wollte der Gesetzgeber bewusst eine allgemeine Vorschrift für Genehmigungsverfahren erlassen, deren Anwendung die Fachgesetze anordnen können, sofern dies zur Verbesserung der Leistungen der Verwaltung für Bürger und Wirtschaft geboten ist.<sup>798</sup> In Kenntnis der Vielzahl der sonstigen Fiktionen von Verwaltungsakten, die auch vor Einführung des § 42a VwVfG im Jahre 2008 existierten, hat er sich gegen eine generelle Regelung im Verwaltungsverfahrensgesetz entschieden und die Regelung von Verwaltungsaktfiktion, die keine Genehmigung sind, den Fachgesetzen überlassen.<sup>799</sup> Dort sind teils sehr unterschiedliche Voraussetzungen normiert, die für die Annahme eines fiktiven Verwaltungsakts erfüllt sein müssen. Ein allgemeiner Rechtsgedanke, der für sämtliche Verwaltungsakte gilt, ist hier nicht erkennbar. Dementsprechend kann nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber ungewollt nur eine Regelung für Genehmigungen, nicht jedoch für sonstige Verwaltungsakte getroffen hat, sodass von der Planwidrigkeit der Lücke nicht ausgegangen werden kann. Aus diesem Grunde kommt auch ein Verweis des § 89 Abs. 2 AO auf eine analoge Anwendung des § 42a VwVfG nicht in Betracht. Folglich ist zu prüfen, inwiefern die französische Regelung unmittelbar in § 89 Abs. 2 AO übernommen werden kann.

---

<sup>793</sup> U. Stelkens, in: *Stelkens/Bonk/Sachs*, § 42a Rz. 16; Ziekow, Standortbedingungen, S. 17; die darauf hinweisen, dass auch Verwaltungsakte, die Voraussetzung für das Wirksamwerden eines Rechtsaktes sind, und Satzungsapprobationen unter den Genehmigungsbegriff fallen.

<sup>794</sup> Seer, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 24 ff.; Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 72 ff.

<sup>795</sup> Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, S. 32 m.w.N.

<sup>796</sup> Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, S. 39 m.w.N.

<sup>797</sup> Richtlinie 2006/123/EG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES v. 12.12.2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt.

<sup>798</sup> BT-Drs. 16/10493 v. 7.10.2008.

<sup>799</sup> Siehe für eine umfassende Analyse Jachmann, Fiktion, S. 234 ff.

## 2. Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft nach französischem Vorbild

Das französische Steuerrecht sieht gem. Art. L80 B 2b LPF für den *Rescrit amortissement exceptionnel*, den *Rescrit entreprise nouvelle* und den *Rescrit zones franches urbaines* sowie gem. Art. L80 B 3 LPF für den *Rescrit crédit d'impôt recherche*, gem. Art. L80 B 4 LPF für den *Rescrit jeunes entreprises innovantes*, gem. Art. L80 B 6 LPF für den *Rescrit établissement stable* und gem. Art. L80 B 8 LPF für den *Rescrit régime d'imposition* vor, dass der Antrag auf Erteilung eines solchen *Rescrit* bei Ablauf einer Dreimonatsfrist als positiv beschieden gilt. Diese Ausnahmeregelungen sollen als Vorbild für eine Änderung der Fristenregelung des § 89 Abs. 2 AO dienen.

### a) Besonderheiten bezgl. des Verfahrens und der Rechtsfolge der fiktiven verbindlichen Auskunft

Die Dreimonatsfrist würde am Tag des Zugangs des vollständigen Antrags beginnen und mit Ablauf des Tages des letzten Monats, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, an dem der Antrag der Finanzverwaltung zugegangen ist, enden. Innerhalb dieses Zeitraumes soll das BZSt den Antrag bescheiden und, in aller Regel, die verbindliche Auskunft explizit und entsprechend der geltenden Formvorschriften erteilen. Ist dies ausnahmsweise nicht möglich und läuft die Dreimonatsfrist ab, so wird die positive Erteilung der verbindlichen Auskunft fingiert.

Die Fiktion würde die gleiche Wirkung entfalten wie ein entsprechender ordnungsgemäß zustande gekommener und bekannt gegebener Verwaltungsakt. Die Rechtmäßigkeit der verbindlichen Auskunft würde nicht fingiert werden, sodass die Regelungen über Rücknahme nach § 130 AO, Widerruf gem. § 131 AO, Aufhebung und Änderung nach § 2 StAuskV oder Erledigung der verbindlichen Auskunft entsprechend gelten würden. Ebenso wie unter der aktuellen Regelung des AEAO Nr. 3.6.6 zu § 89 könnte die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft dann nicht aufheben, wenn der Antragsteller den Sachverhalt im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Änderung oder Aufhebung der verbindlichen Auskunft bereits im Wesentlichen verwirklicht hat.<sup>800</sup> Dementsprechend kommt eine Änderung bzw. Aufhebung nach § 2 Abs. 4 StAuskV nur in dem Zeitraum zwischen dem Ablauf der Bearbeitungsfrist und der Verwirklichung der wesentlichen Aspekte des Sachverhalts in Betracht.<sup>801</sup> Auf Antrag des Steuerpflichtigen hat das BZSt das Datum des Zugangs des Antrags anzuzeigen und seine Vollständigkeit zu bestätigen, damit der Steuerpflichtige Kenntnis von dem Beginn der dreimonatigen Bearbeitungsfrist hat.

### b) Bedenken gegen die fiktive verbindliche Auskunft

Eine solche Regelung, die die Erteilung einer fiktiven verbindlichen Auskunft nach Ablauf einer bestimmten Bearbeitungsfrist vorsieht, sieht sich verschiedenen Bedenken ausgesetzt.

Zum einen stellt sich die Frage, wie die Finanzverwaltung in der Regel verbindliche Auskünfte innerhalb der kurz bemessenen Dreimonatsfrist erteilen soll. Dies gilt insbesondere, da das BZSt aktuell vor großen strukturellen und personellen Herausforderungen steht. Um der neuen Aufgabe gewachsen zu sein und das soeben definierte Ziel zu erreichen, sind drei Maßnahmen notwendig. Erstens muss, wie bereits erläutert,<sup>802</sup> die Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte entsprechend dem französischen Vorbild bei dem BZSt zentralisiert werden, um in diesem Kontext Zuständigkeitsvereinbarungen überflüssig zu machen und zeitraubende Abstimmungen zwischen den

---

<sup>800</sup> AEAO 3.6.6 zu § 89.

<sup>801</sup> FG Niedersachsen, v. 22.8.2013 – 16 K 317/12; Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 68; Seer, in: T/K, Losebl., § 89 Rz. 58; Franke/v. Coelln, BB 2008, 584, 586.

<sup>802</sup> Siehe dazu Kapitel 3 B. I.



diversen Hierarchiestufen zu vermeiden. Da das zuständige Referat beim BZSt keine weiteren Aufgaben neben der Erteilung verbindlicher Auskünfte haben würde, können sich die Beamten ausschließlich auf diese Aufgabe konzentrieren und müssen nicht weitere, ggfs. prioritär zu erledigende Aufgaben erfüllen. Zweitens ist darauf zu achten, dass eine ausreichende Zahl an Beamten eingestellt wird, um die Anträge auf verbindliche Auskunft zu bearbeiten. Drittens muss es sich bei diesen Beamten um Experten handeln, die den komplexen Rechtsfragen gewachsen sind. Von besonderer Bedeutung ist die ständige Weiterbildung, um die Fachexpertise aufrecht zu erhalten, sodass ohne langwierige Einarbeitung in das Thema eines Antrags eine Antwort auf die Rechtsfrage erarbeitet werden kann. Auch die Entwicklung einer Routine bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte trägt zur Verkürzung der Bearbeitungszeit bei. Zu überlegen ist, ob dem BZSt das Recht zur Verlängerung der Frist, bspw. um vier Wochen, zugestanden werden sollte, falls die Frage von besonderer Komplexität ist oder die Behörde zu einem bestimmten Zeitpunkt unter hoher Belastung leidet. Eine solche Verlängerung wäre dem Steuerpflichtigen anzuzeigen und zu begründen. Damit würde die Zahl der fiktiven verbindlichen Auskünfte und damit die Gefahr der rechtswidrigen fiktiven verbindlichen Auskünfte verringert werden. Gegen die Möglichkeit der Fristverlängerung spricht jedoch zum einen, dass es nahezu unmöglich ist, belastbare Kriterien zu definieren, die komplexe von weniger komplexen Rechtsfragen trennen. Die Folge wären Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Antragsteller und dem BZSt über die Frage, ob es sich in dem Antrag um eine komplexe Rechtsfrage handelte, die eine Fristverlängerung rechtfertigt. Zum anderen erscheint es nicht geboten, dem BZSt die Möglichkeit der Fristverlängerung zu Lasten des Antragstellers einzuräumen, wenn das BZSt aus Gründen, die nicht aus der Sphäre des Antragstellers stammen, die dreimonatige Bearbeitungsfrist nicht einhalten kann.

Die Folge einer strengen dreimonatigen Bearbeitungsfrist ohne die Möglichkeit zu Gunsten des BZSt, unter bestimmten Voraussetzungen die Frist zu verlängern, birgt jedoch möglicherweise die Gefahr in sich, dass die Finanzverwaltung kurz vor Ablauf der Frist ohne vertiefte Prüfung eine explizite negative verbindliche Auskunft erteilt, um die Erteilung einer fiktiven positiven verbindlichen Auskunft zu vermeiden. Die Finanzverwaltung würde sich damit die Möglichkeit erkaufen, ihre explizite verbindliche Auskunft in einem Widerspruchsverfahren zu korrigieren, sofern diese rechtswidrig ist. Dies würde den Interessen des Steuerpflichtigen diametral entgegenstehen. Insbesondere bei langfristig angelegten Projekten ist der Steuerpflichtige in einem solchen Fall möglicherweise eher dazu geneigt, länger auf eine positive verbindliche Auskunft zu warten, die nach einem intensiven Austausch zwischen der Finanzverwaltung und seinen Beratern ergeht, anstatt kurzfristig eine negative verbindliche Auskunft zu erhalten. Allerdings ist die Gefahr der vorschnellen Erteilung einer negativen verbindlichen Auskunft verschwindend gering. Denn einerseits gibt es aktuell keinen Anlass zu unterstellen, dass die Finanzbeamten unaufrichtig handeln würden. Andererseits ist das BZSt gem. Art. 20 Abs. 3 GG an Recht und Gesetz gebunden, sodass es die fiktive Erteilung einer verbindlichen Auskunft zulassen wird, sofern es den Antrag nicht innerhalb der Frist bescheiden kann.<sup>803</sup> Sollte sich ein Beamter ausnahmsweise anders verhalten, kommt eine Haftung nach Art. 34 GG i.V.m. § 839 BGB in Betracht.

Schließlich ergeben sich mangels Bekanntgabe der verbindlichen Auskunft zwei Bedenken. Zum einen stellt sich die Frage, wie der Antragsteller die Erteilung der fiktiven verbindlichen Auskunft erkennen kann. Der Antragsteller muss einerseits wissen, dass überhaupt eine Auskunft erteilt wurde und andererseits zu welchem Zeitpunkt dies geschehen ist.<sup>804</sup> Stellt ein Steuerpflichtiger einen Antrag auf Erteilung auf verbindliche Auskunft, so ist dies Anlass sich über die gesetzliche Lage zu informieren und zu erkennen, dass eine verbindliche Auskunft jedenfalls mit Fristablauf ergeht. Eine klare gesetzliche Regelung über Beginn und Länge der Frist sowie zur Berechnung des Endes derselben

---

<sup>803</sup> In diesem Sinne zu § 42a VwVfG auch *U. Stelkens*, in: *Stelkens/Bonk/Sachs*, § 42a Rz. 13; *Biermann*, *NordÖR* 2009, 377, 383; *Ziekow*, *Genehmigungsfiktion*, S. 103; *ders.*, *LKRZ* 2008, 1, 2 f.

<sup>804</sup> *Jachmann*, *Fiktion*, S. 861.

ermöglichen zudem eine klare Bestimmung des Datums der Erteilung der fiktiven verbindlichen Auskunft, sodass bezüglich der Erkennbarkeit des Eintritts der Fiktionswirkung ausreichend Rechtssicherheit besteht.<sup>805</sup> Hier wirkt sich auch die Zentralisierung der Zuständigkeit aus, denn eine Verzögerung des Fristbeginns aufgrund der Weiterleitung des Antrags an eine andere, zuständige Behörde droht anders als *de lege lata* nicht. Hat der Steuerpflichtige Zweifel, so kann er eine Bestätigung des Fristablaufs und der Erteilung der fiktiven verbindlichen Auskunft beantragen.

Zum anderen könnte die mangelnde inhaltliche Bestimmtheit der fiktiven verbindlichen Auskunft ein Problem darstellen. Da der Steuerpflichtige keinen schriftlichen oder elektronischen Bescheid erhält, ist es ihm nicht möglich die konkrete Regelung durch das BZSt nachzuvollziehen. Allerdings stellt der vom Steuerpflichtigen formulierte Antrag, in dem der Sachverhalt detailliert geschildert und die Rechtsfrage präzise gestellt wird, die Bestimmbarkeit des Inhalts der verbindlichen Auskunft sicher.<sup>806</sup> Mithin greifen die Bedenken gegen eine fiktive verbindliche Auskunft nicht durch.

c) Die zeitliche Dimension Grundrechtsschutzes aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG und die verbindliche Auskunft

Eine solche Regelung dient zunächst dazu, der zeitlichen Dimension des Grundrechtsschutzes aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG gerecht zu werden. Spätestens nach drei Monaten erhält der Steuerpflichtige Rechts- und Planungssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Folgen seiner zivilrechtlichen Maßnahmen. Aufgrund dessen kann er früher als unter dem aktuellen Recht den geplanten Sachverhalt in Kenntnis der steuerlichen Folgen umsetzen. Damit wird der Staat seiner Aufgabe gerecht, kurzfristig Hindernisse für die Wahrnehmung der Grundrechte aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG aufgrund von Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Folgen der zivilrechtlichen Maßnahmen zu beseitigen und damit zu Gunsten des Steuerpflichtigen die Grundlagen für die Wahrnehmung seiner Freiheiten im vermögensrechtlichen Bereich zu schaffen. Eine Studie des *Conseil d'Etat* hat belegt, dass eine kurze Bearbeitungsdauer für die Antragsteller von besonderer Bedeutung ist, da sie in der Regel kurzfristig unternehmerische Entscheidungen mit steuerlichen Auswirkungen treffen müssen, für die sie Rechts- und Planungssicherheit vermittelt durch einen *Rescrit* bedürfen.<sup>807</sup> Gleiches gilt für die Antragsteller in Deutschland.<sup>808</sup>

d) Die faire und kooperative Finanzverwaltung und die dreimonatige Bearbeitungsfrist

Des Weiteren handelt es sich um eine Maßnahme, die die faire und kooperative Ausgestaltung des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft bezweckt. Charakteristisch hierfür ist unter anderem die Praktikabilität des Verfahrens in Form einer niedrighwelligen und unkomplizierten Hilfe der Finanzverwaltung im Gegenzug für die diversen Mitwirkungspflichten. Eine verbindliche Auskunft ist nur dann praktikabel, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Grundlage für seine unternehmerische Entscheidung dienen kann. Wichtigste Voraussetzung hierfür ist, dass die Rechts- und Planungssicherheit zu einem Zeitpunkt gewährt wird, zudem die unternehmerische Entscheidung noch nicht endgültig getroffen und der Tatbestand einer Leistungspflicht im Sinne des § 36 AO begründenden Norm noch nicht erfüllt wurde. Hierfür ist eine kurzfristige Erteilung der verbindlichen Auskunft nach Antragstellung zwingend notwendig. Die Begrenzung der Bearbeitungsfrist auf drei Monate und die fiktive Erteilung der verbindlichen Auskunft mit dem Fristablauf dient dazu, in mehr Fällen als unter der aktuellen

---

<sup>805</sup> In diesem Sinne in Bezug auf den fiktiven Verwaltungsakt im Allgemeinen *Jachmann*, Fiktion, S. 861 ff.

<sup>806</sup> In diesem Sinne in Bezug auf den fiktiven Verwaltungsakt im Allgemeinen *Jachmann*, Fiktion, S. 870 ff.; *Ziekow*, LKRZ 2008, 1, 3.

<sup>807</sup> *Conseil d'Etat*, *Le Rescrit: sécuriser les initiatives et les projets*, 2013, S. 40 f.

<sup>808</sup> Erfahrungsberichte *M. Klein, Krischer und Werder*.

Gesetzeslage Rechts- und Planungssicherheit für die Steuerpflichtigen durch Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu schaffen, bevor die unternehmerische Entscheidung endgültig getroffen und der Tatbestand einer Leistungspflicht im Sinne des § 36 AO begründenden Norm erfüllt wurde. Dies steigert die Praktikabilität des Instruments und leistet einen Beitrag zur fairen und kooperativen Ausgestaltung des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft.

Darüber hinaus erscheint es in einem von Fairness und Kooperation geprägten Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung sinnvoll, das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft auf eine Weise zu gestalten, die den Steuerpflichtigen zur Antragstellung einlädt, statt ihn abzuschrecken. Zu diesem Zweck ist es wie oben bereits erläutert notwendig, dass sich die Finanzverwaltung auf Augenhöhe des Steuerpflichtigen begibt und sich, zumindest im Verfahren zur Erteilung der verbindlichen Auskunft, als Dienstleisterin versteht.<sup>809</sup> Als solche hat sie das Verfahren zügig, das heißt spätestens nach drei Monaten, abzuschließen. Wird sie dieser Aufgabe nicht gerecht, so ist es zweckmäßig, dass der Gesetzgeber eine fiktive Erteilung nach Ablauf der dreimonatigen Bearbeitungsfrist vorsieht. Die Regelung dieser Rechtsfolge des Ablaufs der verkürzten Bearbeitungsfrist führt auch zu einer Erhöhung des Arbeitsdrucks, der mit Blick auf die Effizienz des Verfahrens zu begrüßen ist. Die französische Verwaltung beweist, dass eine Bearbeitung innerhalb der Dreimonatsfrist möglich ist, sofern entsprechende strukturelle Reformen im Rahmen des Verfahrens zur Erteilung der verbindlichen Auskunft durchgeführt werden.

Schließlich führt die fiktive Erteilung verbindlicher Auskünfte zu einer Entlastung der chronisch überlasteten Finanzverwaltung. Kommt der zuständige Beamte zu dem Schluss, dass der Antrag auf verbindliche Auskunft positiv zu bescheiden ist, ist er jedoch aufgrund eines zeitlichen Engpasses nicht in der Lage, eine verbindliche Auskunft zu erteilen, so kann er auf eine schriftliche Erteilung der verbindlichen Auskunft verzichten, da die entsprechende fiktive verbindliche Auskunft mit Ablauf der Dreimonatsfrist ohnehin ergeht. Diese wird in Frankreich als positiv empfunden und würde auch in Deutschland zur Entlastung der Finanzverwaltung beitragen.

#### e) Grenzen der fiktiven verbindlichen Auskunft

Die Erteilung einer fiktiven verbindlichen Auskunft nach Ablauf einer dreimonatigen Bearbeitungsfrist muss sich jedoch innerhalb verfassungsrechtlicher Grenzen bewegen. Diese werden zum einen durch die Gewaltenteilung gem. Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG (Kapitel 3 B. III. 2. c) aa)), zum anderen durch den Vorrang des Gesetzes gem. Art. 20 Abs. 3 GG gezogen (Kapitel 3 B. III. 2. c) bb)).

##### *aa) Die Gewaltenteilung und die fiktive verbindliche Auskunft*

Sähe der Gesetzgeber vor, dass aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 89 Abs. 2 AO bei Ablauf der dreimonatigen Bearbeitungsfrist automatisch eine positive verbindliche Auskunft ergeht, so entzöge er damit der Finanzverwaltung punktuell die Kompetenz, das Steuerrecht zu vollziehen, sobald die Bearbeitung eines Antrags auf verbindliche Auskunft länger als drei Monate dauert. Dies würde die Kompetenz der Finanzverwaltung ab Ablauf der Dreimonatsfrist beschränken, den im Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft beschriebenen Sachverhalt zu prüfen und die dort gestellte Rechtsfrage zu beantworten. Bis zu diesem Zeitpunkt würde in Bezug auf die verbindliche Auskunft die grundsätzliche Trennung von Gesetzgebung und Gesetzesvollzug in Art. 105, 108 GG aufrechterhalten; nach Ablauf der Bearbeitungsfrist würde jedoch kraft Gesetzes eine verbindliche Auskunft ergehen und der Finanzverwaltung diese Form des Steuervollzugs entzogen werden. Statt der Finanzverwaltung handelte der Gesetzgeber. Es stellt sich die Frage, inwiefern dies mit Art. 20 Abs. 2 GG vereinbar ist.

---

<sup>809</sup> Für eine umfassende Herleitung der Dienstleistereigenschaft der Finanzverwaltung siehe Kapitel 3 A. VI. 5. d).

Das Grundgesetz sieht wie oben bereits ausgeführt keine absolute Trennung der Gewalten vor, sondern strebt nach einer funktionalen Gewaltenteilung.<sup>810</sup> Die verbindliche Auskunft soll dementsprechend von dem Organ erteilt werden, das aufgrund von Effizienz und Sachgerechtigkeit dazu am ehesten geeignet ist. Dies ist abhängig von Struktur des Organs, seiner Besetzung und Arbeitsweise sowie dem Entscheidungsverfahren. Verfügt ein Funktionsträger nicht über die notwendige Kompetenz, die verbindliche Auskunft zu erteilen, ist er hiervon ausgeschlossen. Spiegelbildlich bedeutet dies, dass zwingende Argumente für die Zuständigkeit eines besonderen Funktionsträgers zur Erteilung der verbindlichen Auskunft sprechen. Hierbei handelt es sich um den zugriffsfesten Kompetenzbereich des Funktionsträgers, der nicht von einem anderen Funktionsträger wahrgenommen und ihm dementsprechend als sein Kernbereich nicht entzogen werden kann, ohne gegen Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG zu verstoßen. Auch im Steuervollzug sind Funktionsüberlappungen typisch und erwünscht, jedoch darf dies nicht zu einer Aushöhlung der Kompetenz des einen Funktionsträgers und zur Konzentration der Gewalt in den Händen des anderen Funktionsträgers führen. Dementsprechend darf die Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft nicht den Kernbereich der gesetzgebenden oder vollziehenden Gewalt berühren.

Die Erteilung der verbindlichen Auskunft liegt *de lege lata* in den Händen der vollziehenden Gewalt. Aufgrund der Vielzahl der speziell ausgebildeten Beamten, die über vertiefte Sachkenntnisse im Bereich des Steuerrechts verfügen und deswegen geeignet sind, gesetzmäßige verbindliche Auskünfte zu erteilen, soll dies im Grundsatz auch so bleiben. Hinzu kommt, dass die Finanzverwaltung per Verwaltungsakt agieren und auf diesem Wege im Rahmen der verbindlichen Auskunft Einzelfallentscheidungen treffen kann. Anders als die gesetzgebende Gewalt ist es allein der Finanzverwaltung möglich, den in dem Antrag beschriebenen Sachverhalt kraft ihrer Expertise zu analysieren und durch die Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe auf unterschiedliche Sachverhaltskonstellationen zu reagieren sowie durch Ausübung ihres Ermessens Einzelfallgerechtigkeit herzustellen. Dies ist auch deswegen möglich, weil das BZSt als Glied der Finanzverwaltung im Rahmen des vorgeschlagenen Verfahrens Hintergrundinformationen zu dem Sachverhalt und dem Steuerpflichtigen bei dem örtlich zuständigen Finanzamt abfragen kann. Die Finanzverwaltung verwirklicht die staatliche Aufgabe der Gewährung von Rechts- und Planungssicherheit im Bereich des Steuerrechts entsprechend der gesetzlichen Vorgaben.

Da die Finanzverwaltung hierfür am besten geeignet ist, soll die Finanzverwaltung, *de lege ferenda* das BZSt, grundsätzlich auch weiterhin verbindliche Auskünfte erteilen, indem sie in diesem Rahmen selbständig Steuergesetze konkretisiert, eigenverantwortliche Entscheidungen trifft und ihr Ermessen ausübt. Allerdings wird auch die Zentralisierung der Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte und eine mögliche Aufstockung der Personaldecke des BZSt nicht verhindern können, dass die Zahl der Anträge die Kapazitäten des BZSt übersteigt und einzelne Anträge nicht innerhalb der Dreimonatsfrist abgearbeitet werden können. In diesem Ausnahmefall übersteigt die Bearbeitungsdauer den Zeitraum, der eine angemessene Wartezeit auf die Gewährung von Rechts- und Planungssicherheit darstellt. Eine längere Wartezeit kann dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, um Kenntnis von den steuerlichen Folgen der Sachverhaltsumsetzung zu erhalten. Kann die Finanzverwaltung Rechts- und Planungssicherheit nicht in diesem angemessenen Zeitraum gewährleisten, so kommt dem Gesetzgeber eine Reservekompetenz zu, um eine Blockade der Sachverhaltsrealisierung zu vermeiden. Diese Abweichung ist im Rahmen der funktionalen Gewaltenteilung zulässig und sogar geboten. Kann die eine Gewalt, in diesem Fall die Finanzverwaltung, ihrer Aufgabe nicht sachgerecht nachkommen, so ist es an der anderen Gewalt, hier: dem Gesetzgeber, einzuspringen, um dem staatlichen Auftrag gerecht zu werden. Es handelt sich dabei um eine Ausnahmeregelung, die mit einer punktuellen Verschiebung der Kompetenzen einhergeht. Vor Ablauf der Dreimonatsfrist bleibt die Finanzverwaltung weiterhin in vollem Maße zuständig für die Erteilung der verbindlichen Auskunft, sodass es nicht zu einer Aushöhlung ihrer Verwaltungskompetenz kommt. Dies gilt umso mehr, als dass es sich bei dem Instrument der

---

<sup>810</sup> Kapitel 3 A. IV.

verbindlichen Auskunft ohnehin nur um eine untergeordnete Teilaufgabe des Steuervollzugs handelt, der in der Breite weiterhin in der Hand der Finanzverwaltung liegt.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die punktuelle Verschiebung der Kompetenz dazu dient, mittels der Erteilung einer verbindlichen Auskunft innerhalb eines angemessenen, dreimonatigen Zeitraums dem Steuerpflichtigen Rechts- und Planungssicherheit hinsichtlich seiner zivilrechtlichen Maßnahmen zu verschaffen.<sup>811</sup> Damit wird der zeitlichen Dimension des Grundrechtsschutzes aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG Rechnung getragen und praktische Konkordanz zwischen Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG und Art. 20 Abs. 2 GG hergestellt.

Mithin handelt es sich bei der Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft nach Ablauf einer dreimonatigen Bearbeitungsfrist nicht um einen ungerechtfertigten Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz.<sup>812</sup> Zu prüfen ist jedoch, ob eine solche Fiktionsregelung das Legalitätsprinzip verletzt.

#### *bb) Der Vorrang des Gesetzes und die fiktive verbindliche Auskunft*

Die Finanzverwaltung ist bei der Erteilung der verbindlichen Auskunft gem. Art. 20 Abs. 3 GG an Recht und Gesetz gebunden. Hieraus ergibt sich wie oben gezeigt ein Befolungsgebot und ein Abweichungsverbot,<sup>813</sup> das heißt, dass die Finanzverwaltung die Steuergesetze bei der Erteilung verbindlicher Auskünfte anwenden muss, nicht gegen sie verstoßen darf und im Falle einer rechtswidrigen verbindlichen Auskunft zur Rücknahme gem. § 130 AO verpflichtet ist.

Hieran ändert sich durch die Einführung der fiktiven verbindlichen Auskunft nichts. Weiterhin ist die Finanzverwaltung bis zum Ablauf der Dreimonatsfrist gem. Art. 20 Abs. 3 GG gehalten, verbindliche Auskünfte im Einklang mit Recht und Gesetz zu erteilen.<sup>814</sup> Ergeht mit Ablauf dieser Frist eine fiktive verbindliche Auskunft, so ist die Finanzverwaltung zu dessen Rücknahme nach § 130 AO verpflichtet, sofern diese fiktive verbindliche Auskunft rechtswidrig ist. Da die Fiktion der verbindlichen Auskunft nicht auf die Entstehung rechtswidriger Verwaltungsakte gerichtet ist, wird nicht die Rechtmäßigkeit der verbindlichen Auskunft, sondern nur ihre Erteilung fingiert.<sup>815</sup> Problematisch ist allein der Fall, in dem die rechtswidrige, verbindliche Auskunft ergeht und der Steuerpflichtige den Sachverhalt realisiert, bevor die Finanzverwaltung die verbindliche Auskunft zurücknehmen konnte. Bereits *de lege lata* sieht AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6. vor, dass die Rücknahme einer – explizit erteilten – rechtswidrigen verbindlichen Auskunft in einem solchen Fall nicht möglich ist. Die Finanzverwaltung ist an diese Auskunft gebunden und muss den Steuerpflichtigen dementsprechend besteuern. Zwar verstößt die Finanzverwaltung damit gegen das Legalitätsprinzip, doch ist dies aufgrund des überwiegenden Dispositionsinteresses des Steuerpflichtigen gerechtfertigt.<sup>816</sup> Nichts anderes soll *de lege feranda* gelten, wenn eine fiktive verbindliche Auskunft ergangen ist. Dies führt zur Erhöhung des Risikos, dass mehr rechtswidrige verbindliche Auskünfte erteilt werden, die ggfs. nicht mehr zurückgenommen werden können, und die Finanzverwaltung dazu zwingen, den Steuerpflichtigen zwar im Einklang mit der verbindlichen Auskunft, jedoch unter Verstoß gegen das anwendbare Steuergesetz zu besteuern. Dieses Risiko besteht, da nicht

---

<sup>811</sup> In diesem Sinne grundsätzlich zur Genehmigungsfiktion Ziekow, LKRZ 2008, 1, 3.

<sup>812</sup> So auch zu dem entsprechenden Problem bei § 42a VwVfG, jedoch ohne weitere Begründung U. Stelkens, in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 42a Rz. 13; Uechtritz, in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, § 42a Rz. 19; Jachmann, Fiktion, S. 881; Ziekow, LKRZ 2008, 1, 2 f.; Biermann, NordÖR 2009, 377, 382 f.

<sup>813</sup> Siehe Kapitel 3 A. III.

<sup>814</sup> So auch zu dem entsprechenden Problem bei § 42a VwVfG U. Stelkens, in: Stelkens/Bonk/Sachs, § 42a Rz. 14; Uechtritz, in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, § 42a Rz. 17; § 42a Rz. 13; Ramsauer, in: Kopp/Ramsauer, § 42a Rz. 5; Ziekow, LKRZ 2008, 1, 2 f.

<sup>815</sup> So auch zu dem entsprechenden Problem bei § 42a VwVfG Uechtritz, in: Mann/Sennekamp/Uechtritz, § 42a Rz. 19; Ramsauer, in: Kopp/Ramsauer, § 42a Rz. 5; dies erkennt Caspar, wenn er aufgrund von § 42a VwVfG von einer Lockerung der Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz spricht Caspar, AöR 125 (2000), 131, 149.

<sup>816</sup> Roser, in: Gosch, Losebl., § 89 Rz. 68; Misera/Baum, Ubg 2008, 221, 226.

nur, wie bisher, rechtswidrige verbindliche Auskünfte aufgrund unrichtiger Rechtsanwendung eines Finanzbeamten ergehen, sondern auch ungeprüfte Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft fiktiv positiv beschieden werden. Hierin liegt der Grund, weswegen das französische Recht den positiven fiktiven *Rescrit* nur für einige Sonderformen des *Rescrit*, für den *Rescrit général*, der den Großteil der erteilten *Rescrit* ausmacht, jedoch nur einen negativen fiktiven *Rescrit* vorsieht.

Allerdings ist es geboten, über die Regelung des französischen Rechts hinauszugehen und das höhere Risiko der Erteilung fiktiver rechtswidriger verbindlicher Auskünfte, die nach Umsetzung des Sachverhalts aufgrund des Dispositionsinteresses des Steuerpflichtigen nicht mehr zurückgenommen werden können, zu akzeptieren. Art. 20 Abs. 3 GG umfasst nämlich auch einen materiellen Rechtsverwirklichungsauftrag, der die Verwaltung dazu anhält, das geltende Recht in eine praktische wirksame Ordnung zu übersetzen.<sup>817</sup> Dies setzt dem Vorrang des Gesetzes Grenzen, die je nach Rechtsmaterie unterschiedlich gezogen werden. Für die Frage der Gewährung von Rechts- und Planungssicherheit im Einzelfall im Bereich des Steuerrechts ist es von erheblicher praktischer Relevanz, wie lange das Verfahren dauert. Dementsprechend müssen die Verfahrensregeln eine kurze Verfahrensdauer vorsehen und der Gesetzgeber damit das Risiko, öfter gegen das Legalitätsprinzip zu verstoßen, in Kauf nehmen, um in der breiten Masse dem Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine kurzfristige Gewährung von Rechts- und Planungssicherheit gerecht zu werden.

Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG schützen wie oben aufgezeigt die Entfaltung der verfassungsrechtlich garantierten Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich. Hierfür ist die Kenntnis der steuerlichen Folgen einer Vermögensdisposition zum Zeitpunkt seiner Durchführung zwingend notwendig, um die steuerlichen Konsequenzen abzuwägen und auf Grundlage dessen eine informierte Entscheidung zu treffen. Dauert die Bearbeitungszeit länger als drei Monate, so führt dies zu einer Blockade der Umsetzung des geplanten Sachverhalts und damit zu einem unangemessenen Eingriff in die verfassungsrechtlich garantierte Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen im vermögensrechtlichen Bereich. Um dies zu vermeiden, muss das Legalitätsprinzip in diesem Ausnahmefall zurücktreten und zwecks Verfahrensbeschleunigung Raum schaffen für die fiktive Erteilung der verbindlichen Auskunft nach Ablauf der Dreimonatsfrist.

Die Einführung der fiktiven verbindlichen Auskunft nach Ablauf einer dreimonatigen Bearbeitungsfrist würde die Effizienz des Verfahrens erheblich steigern. Dadurch würde auch die Mehrbelastung für die Finanzverwaltung gesenkt, die nach aktuellem Recht die erheblichen Gebühren für die Erteilung verbindlicher Auskünfte rechtfertigt. In Anbetracht dessen ist Gegenstand des nächsten Kapitels die Senkung bzw. Abschaffung der Gebühren nach französischem Vorbild.

#### **IV. Gebührenpflichtigkeit der verbindlichen Auskunft**

Seit ihrer Einführung ist die in § 89 Abs. 3 AO vorgesehene Gebührenpflichtigkeit Gegenstand wissenschaftlicher Diskussion<sup>818</sup> und ihre Festsetzung Anlass für gerichtliche Rechtsstreitigkeiten.<sup>819</sup> Insbesondere stand die Frage im Raum, ob die Gebührenpflichtigkeit verfassungsgemäß sei. Im Jahre 2011 hatte der BFH jedenfalls keine ernsthaften Zweifel im Sinne des Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG an der Verfassungsmäßigkeit der Auskunftsgebühr und hat die Frage dementsprechend dem

---

<sup>817</sup> Gärditz, in: *Friauf/Höfling*, Losebl., Art. 20 (6. Teil) Rz. 87.

<sup>818</sup> Roser, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 79; *Borggreve*, AO-StB 2008, 108; *Hans*, DStZ 2007, 421; *Keß/Zillmer*, DStR 2008, 1466; *Lahme/Reiser*, BB 2007, 408; *Simon*, DStR 2007, 557; *Stark*, DB 2007, 2333; *Werder/Dannecker*, BB 2011, 1477; *Oppel/Eiling*, SteuerStud 2016, 88; *Spilker*, StuW 2013, 19; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, S. 65 ff.

<sup>819</sup> Siehe u.a. BFH, Beschluss v. 30.3.2011 – I B 136/10, BFHE 232, 395; Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BFHE 232, 406; Urteil v. 22.4.2015 – IV R 13/12, BFHE 250, 296; Urteil v. 9.3.2016 – I R 66/14, BFHE 253, 199.

Bundesverfassungsgericht nicht vorgelegt.<sup>820</sup> Bei der Geldleistung handele es sich um eine Gebühr, die im Gegenzug für eine öffentlich-rechtliche Leistung, nämlich die verbindliche Auskunft, zu zahlen sei. Die Gebühr sei sachlich gerechtfertigt, weil sie der Abschöpfung des individuellen Vorteils vor Beginn des Besteuerungsverfahrens, der mit der verbindlichen Auskunft einhergehe, und der Deckung der Verwaltungskosten diene.<sup>821</sup> Hinsichtlich der Bemessung der Höhe der Gebühr habe der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum. Dementsprechend dürfe er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, um die Art der Gebührenbemessung, welche komplexe Kalkulationen, Bewertungen, Einschätzungen und Prognosen voraussetze, festzulegen.<sup>822</sup> Die Argumente für und wider der Verfassungsmäßigkeit sind mittlerweile ausgetauscht und sollen an dieser Stelle nicht erneut gegeneinander abgewogen werden.

Allerdings soll unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Antrag auf Erteilung eines *Rescrit* in Frankreich ohne Gebühr beschieden wird, überprüft werden, inwiefern es rechtspolitisch opportun ist, die verbindliche Auskunft gebührenfrei anzubieten.

### 1. *Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft und faire, kooperative Finanzverwaltung*

Das Steuerrecht hat einen hohen Komplexitätsgrad erreicht, sodass sich dem Steuerpflichtigen regelmäßig Fragen zur steuerlichen Behandlung seiner Angelegenheiten stellen, die er nicht beantworten kann, obwohl er sich von Experten beraten lässt. Die Verantwortung für den hohen Komplexitätsgrad und die damit verbundene Rechtsunsicherheit trägt der Staat.<sup>823</sup> Hat der Staat ein aufrichtiges Interesse daran, entsprechende Rechtsunsicherheiten im Einzelfall zu beseitigen und dadurch einen Beitrag zu einem von Fairness und Kooperation geprägten Verwaltungsverfahren zu leisten,<sup>824</sup> so bietet es sich an, den Steuerpflichtigen durch ein niedrigschwelliges und bürger- bzw. unternehmensfreundliches Angebot zur Beseitigung der von ihm verschuldeten Rechtsunsicherheit zur Stellung eines Antrags einzuladen.<sup>825</sup> Ein Grund, der Steuerpflichtige jedoch aktuell von der Stellung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft abhält, ist die hohe Bearbeitungsgebühr.<sup>826</sup> Sie erhöht die Kosten der Umsetzung eines geplanten Sachverhalts erheblich und schmälert folglich deren finanziellen Vorteile, sodass manche Steuerpflichtige auf die Beantragung einer verbindlichen Auskunft verzichten. Das Gebot der Fairness gebietet es dementsprechend, Anträge auf Erteilung verbindlicher Auskünfte gebührenfrei zu

---

<sup>820</sup> BFH, Beschluss v. 30.3.2011 – I B 136/10; BFHE 232, 395; Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BFHE 232, 406.

<sup>821</sup> BFH, Beschluss v. 30.3.2011 – I B 136/10; BFHE 232, 395, 398 ff.; Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BFHE 232, 406, 407; a.A. *Hans*, DStZ 2007, 421, 423, weil es sich bei der verbindlichen Auskunft um einen unselbständigen Teil des Besteuerungsverfahrens handele; *Stark*, DB 2007, 2333, 2335.; *Simon*, DStR 2007, 557, 563, die davon ausgehen, dass es sich bei der Rechtssicherheit nicht um einen individuellen Vorteil handele, der eine Gebühr rechtfertige, da die Finanzverwaltung im Rechtsstaat ohnehin zur Fürsorge und Betreuung verpflichtet sei; dies gelte insbesondere wegen der Verantwortung des Staates für die mangelnde Systematik und die Kompliziertheit des Steuerrechts; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rz. 79 der hervorhebt, dass die verbindliche Auskunft die Finanzverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens entlaste, sodass der Verwaltungsaufwand relativiert werden müsste.

<sup>822</sup> BFH, Beschluss v. 30.3.2011 – I B 136/10, BFHE 232, 395, 403 ff.; Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BFHE 232, 406, 412; a.A. *Keß/Zillmer*, DStR 2008, 1466, 1467; *Lahme/Reise*, BB 2007, 408, 412, die darauf hinweisen, dass die Höhe des steuerlichen Vorteils nicht mit der Höhe des Verwaltungsaufwands korreliert; *Simon*, DStR 2007, 557, 561 f.; *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749, 753, die darauf aufmerksam machen, dass der Stundensatz der Finanzverwaltung die gesetzlich festgelegte maximale Zeitgebühr für Steuerberater übersteige; so auch zuletzt *Rösel*, FR 2017, 186, 187 f.

<sup>823</sup> Umfassend zu den Wurzeln der Rechtsunsicherheit *Hey*, Steuerplanungssicherheit, S. 63 ff.

<sup>824</sup> Zur Herleitung dieses Anspruchs aus dem Grundgesetz, Kapitel 3 A V.

<sup>825</sup> In Bezug auf die Gebührenpflicht *Spilker*, StuW 2013, 19, 26.

<sup>826</sup> *Eilers*, FR 2017, 170, 171; Erfahrungsberichte von *M. Klein* und *Krischer*; siehe Kapitel 2 D. I. 1. zur Berechnung und zur Höhe der Gebühr.

bescheiden, statt den Steuerpflichtigen durch die hohen Gebühren abzuschrecken. Dies gilt umso mehr, als dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen regelmäßig zur Mitwirkung heranzieht und die dadurch entstehenden Kosten nicht erstattet.<sup>827</sup>

Ziel einer solchen Regelung ist es, mehr Steuerpflichtige zur Beantragung einer verbindlichen Auskunft zu bewegen. Wird das Verfahren zur Erteilung der verbindlichen Auskunft aufgrund der Gebührenfreiheit als faires Kooperationsverfahren wahrgenommen, so erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass Steuerpflichtige dieses Instrument in Anspruch nehmen und die Steuerlast akzeptieren, weil sie sie als gerecht empfinden.<sup>828</sup> Dieses Gerechtigkeitsempfinden ist zwar keine Voraussetzung für die Wirksamkeit der anzuwendenden Norm des Steuerrechts oder die Entscheidung der Finanzverwaltung, aber faktische Voraussetzung für ihre soziale Wirksamkeit.<sup>829</sup> Der aggressive Steuerwiderstand kann damit nicht vollständig gebrochen, aber durch eine Steigerung der Steuermoral aufgrund eines verstärkten Gerechtigkeitsempfindens abgemildert werden.

Zudem ist eine stärkere Verbreitung der verbindlichen Auskunft wünschenswert, um durch die präventive Wirkung negativer verbindlicher Auskünfte personal- und kostenintensive Steuerstreitigkeiten zu vermeiden. Nach Erhalt einer negativen verbindlichen Auskunft hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, eine andere Gestaltung des Sachverhalts anzuvisieren,<sup>830</sup> anstatt nach der Umsetzung des Sachverhalts, der Erfüllung des Tatbestands der in Rede stehenden Norm und dem Erlass des Steuerbescheids im Rahmen eines Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahren vehement um die Durchsetzung seiner Rechtsauffassung zu ringen, weil bereits unumstößliche Tatsachen geschaffen wurden.<sup>831</sup> Ein solches kosten- und zeitintensives Widerspruchs- bzw. Gerichtsverfahren gilt es mittels einer attraktiven Ausgestaltung der verbindlichen Auskunft zu vermeiden. Hierzu gehört grundsätzlich auch die Gebührenfreiheit der Bearbeitung des Antrags auf deren Erteilung.

Schließlich schmälert die Gebühr die Rendite (ausländischer) Investoren und macht Deutschland damit als Investitionsstandort uninteressanter. Dies konterkariert das Bestreben des Gesetzgebers, Deutschland mit Hilfe der verbindlichen Auskunft als attraktiven Investitionsstandort zu etablieren.<sup>832</sup> Um Investoren anzuziehen, die in Deutschland ansässige Unternehmen mit Geld versorgen, ist auf überhöhte Gebühren zu verzichten. Hierzu zählt auch die Gebühr für die Erteilung verbindlicher Auskünfte.

## 2. *Berechnung der Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft auf Stundenbasis*

Wäre die Bearbeitung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gebührenfrei, so müsste, genauso wie in Frankreich, der Staatshaushalt die erheblichen Verwaltungskosten auffangen. Während eine solche Regelung in Anbetracht des weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers rechtlich möglich wäre, bestünden jedoch erhebliche Zweifel an ihrer rechtspolitischen Sinnhaftigkeit. Zwar handelt es sich zutreffender Weise um eine Pflicht des Staates, im Einzelfall mittels verbindlicher Auskunft für Rechtssicherheit zu sorgen, sodass es eine Aufgabe der Allgemeinheit ist, die dadurch entstehenden Verwaltungskosten durch Steuergelder zu tragen. Allerdings würde dadurch der Haushaltsposten für die Finanzverwaltung erheblich größer werden, obwohl, auch nach der hier vorgeschlagenen Reform, nur ein Bruchteil der Steuerpflichtigen das Angebot der Erteilung einer verbindlichen Auskunft annehmen würde.

---

<sup>827</sup> So auch *Spilker*, *StuW* 2013, 19, 26.

<sup>828</sup> Für eine Darstellung der Gründe für dieses Phänomen, Kapitel 3 A. VI. 5. e).

<sup>829</sup> *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 272; *Würtenberger*, *NJW* 1991, 237, 260.

<sup>830</sup> *Ellis*, in: *Cahiers de droit fiscal international* 84b, 91, 99 ; *Seer*, in: *T/K*, *Losebl.*, § 89 Rz. 23.

<sup>831</sup> *Ellis*, in: *Cahiers de droit fiscal international* 84b, 91, 97.

<sup>832</sup> *BT-Drs.* 16/814, 23 f.; *Misera/Baum*, *Ubg* 2008, 221.



Aus diesem Grund scheint ein Kompromiss geboten. Dieser Kompromissvorschlag sieht vor, dass zwar im Grundsatz die für die Erteilung verbindlicher Auskünfte entstehenden Kosten vom Staatshaushalt getragen werden, sich jedoch die Antragsteller in Höhe des entstehenden Arbeitsaufwandes an den entstehenden Kosten beteiligen. Der Gegenstandswert würde dementsprechend nicht mehr pauschalierend die Höhe der Gebühr bestimmen. Vielmehr würde zur Kostendeckung eine Zeitgebühr nach § 89 Abs. 6 AO präzise berechnet werden, die regelmäßig weit geringer ist als die Gebühr, berechnet anhand des Gegenstandswert.<sup>833</sup> Diese Differenz zwischen der hohen Pauschalgebühr und der weit geringeren Zeitgebühr wird gegenwärtig mit der Vorteilsabschöpfung gerechtfertigt.<sup>834</sup> Allerdings führt sie dazu, dass die Steuerpflichtigen das Instrument der verbindlichen Auskunft nur in geringem Ausmaß nutzen. Nach der hier vorgeschlagenen Reform der Gebührenregelung würde der Aspekt der Vorteilsabschöpfung entfallen und die Gebühr nur noch der Kostendeckung dienen. Da die Vorteilsabschöpfung nicht mehr zur Rechtfertigung der Gebühr herangezogen wird, sondern nur noch auf die Kostendeckung abgestellt wird, ist es für die Entstehung der Gebührenzahlungspflicht unbeachtlich, ob die Finanzverwaltung den Antrag auf Erteilung der verbindlichen Auskunft ablehnt oder positiv bzw. negativ bescheidet – der Verwaltungsaufwand ist derselbe.<sup>835</sup> Eine Gebührenpflicht entsteht nicht, wenn die verbindliche Auskunft fiktiv aufgrund des Ablaufes der Dreimonatsfrist ergeht, da ein Verwaltungsaufwand in der Regel gerade nicht entstanden ist. Auch würde aufgrund der Zentralisierung des Verfahrens die Mehrfachberechnung der Gebühr im Falle der Zuständigkeit unterschiedlicher Behörden entfallen. Die Senkung der Gebühren durch diese Reform wäre ein weiterer Schritt zur Steigerung der Attraktivität des Verfahrens zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft.

Allerdings könnte auch gegen eine solche Ausgestaltung der Gebührenregelung vorgebracht werden, dass der Antragsteller doppelt belastet werden würde. Einerseits durch die Steuer, die der Steuerpflichtige zahle und wodurch er, mittelbar, die Finanzverwaltung mitfinanziere, sowie andererseits die Gebühr, die er für die Bearbeitung seines Antrags auf verbindliche Auskunft leiste.<sup>836</sup> Jedoch werden Steuern unabhängig von der späteren Verwendung der Steuergelder geleistet; es fällt in die Haushaltsautonomie des Bundestages gem. Art. 110 GG über die Verwendung der Steuergelder zu disponieren, sodass eine entsprechende Rechnung schwerlich angestellt werden kann. Zudem sind die Staatsausgaben für die Finanzverwaltung geringer, wenn die verbindliche Auskunft nicht gebührenfrei erteilt wird, sodass auch ein geringerer Bedarf an Steuereinnahmen besteht und die Steuerbelastung des Einzelnen, und zwar auch jene des Antragstellers, geringer ausfällt. Den Teil, den im Falle der Gebührenfreiheit die Allgemeinheit trägt und er, anteilig, mehr an Steuern zahlen würde, zahlt er nun, zum Teil, in Form der Zeitgebühr. Er wird konkret für die von ihm in Anspruch genommene Auskunft belastet, sodass die Allgemeinheit einen Teil der Verwaltungskosten übernimmt und der Steuerpflichtige entsprechend seiner Veranlassung den anderen Teil.

---

<sup>833</sup> Simon, DStR 2007, 559, 562 weist darauf hin, dass eine Gebühr von 91 456 € fällig wird, sobald der Steuervorteil die Deckelungsgrenze von 30 Mio. € überschreitet. Rechnet man diesen Betrag in Zeitaufwand entsprechend § 89 Abs. 6 AO um und geht man dazu von einer durchschnittlichen Wochenarbeitszeit eines Finanzbeamten von 41 Stunden aus, müsste sich der Sachbearbeiter 914 Stunden, d.h. 111 Tage, ausschließlich mit der Bearbeitung der Auskunft beschäftigen, um dieselbe Gebühr auszulösen, wie nach § 89 Abs. 4 AO

<sup>834</sup> BFH, Beschluss v. 30.3.2011 – I B 136/10, BFHE 232, 395, 404 f.; Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BFHE 232, 406, 414.

<sup>835</sup> Aufhebung der Gebührenpflicht bei negativen Auskünfte jedoch fordernd *Eilers/Nosthoff-Horstmann*, FR 2017, 170, 172.

<sup>836</sup> Simon, DStR 2007, 557, 563; Stark, BB 2007, 2333, 2335; Spilker, StuW 2013, 19, 25.

Zudem könnte eingewendet werden, dass Gebühren im Eingriffsrecht nicht gerechtfertigt seien.<sup>837</sup> Dem ist zum einen zu entgegen, dass es sich bei der Erteilung der verbindlichen Auskunft um ein eigenständiges Verwaltungsverfahren handelt, das nicht zum Festsetzungsverfahren gehört. Als solches gewährt es einen Sondervorteil in Form der Rechtssicherheit vor Umsetzung eines bestimmten Sachverhalts und der Selbstbindung der Finanzverwaltung im künftigen Besteuerungsverfahren.<sup>838</sup> Aber selbst wenn man von einer Nebenpflicht des Eingriffsverfahrens ausginge, so ist es auch in sonstigen Eingriffsverfahren nicht untypisch, dass, sofern gerechtfertigt, der Bürger zur Zahlung einer Gebühr herangezogen wird.<sup>839</sup> Dafür, dass dies bei der verbindlichen Auskunft anders sein sollte, ist nichts ersichtlich. Dementsprechend findet sich in dem folgenden Reformvorschlag, anders als im französischen Recht, keine Aufhebung der Gebührenpflicht, sondern nur eine Änderung des § 89 AO insofern, als dass sich die Gebühr an der Bearbeitungszeit orientiert.

---

<sup>837</sup> Dieser Einwand kommt zur aktuellen Gesetzeslage von *Hans*, DSfZ 2007, 421, 422 ff.; *Spilker*, StuW 2013, 19, 24.

<sup>838</sup> BFH, Beschluss v. 30.3.2011 – I B 136/10, BFHE 232, 395, 401; Urteil v. 30.3.2011 – I R 61/10, BFHE 232, 406, 410; *Söhn*, in: *HHSp.*, Losebl., § 89 Rz. 323; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 64; *Schmitz*, in: *Schwarz/Pahlke*, Losebl., § 89 Rz. 83; *Birk*, NJW 2007, 1325 f.; *ders.*, FS Pöllath, 160, 174.

<sup>839</sup> So auch *Birk*, FS Pöllath, 160, 173.

## Kapitel 4: Reformvorschlag für die verbindliche Auskunft unter Berücksichtigung der Regelungen zum *Rescrit*

In Kapitel 2 wurde ein Vergleich der deutschen Regelung zur verbindlichen Auskunft mit den diversen französischen Regelungen zum *Rescrit* angestellt. Anhand des in Kapitel 3 A. gebildeten, verfassungsrechtlichen Maßstabes wurde in Kapitel 3 B. geprüft, inwiefern einzelne Elemente der französischen Regelung in das deutsche Recht übernommen werden können. Unter Berücksichtigung dieser Ergebnisse wird nun folgender Reformvorschlag unterbreitet:

| § 89 Abgabenordnung   | § 89 Abgabenordnung- Entwurf  |
|---|---|
| § 89 Abs. 1 AO<br><i>ohne Relevanz</i>  | § 89 Abs. 1 AO-E<br><i>ohne Relevanz</i>  |
| § 89 Abs. 2 AO<br><sup>1</sup> Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern können auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.  | § 89 Abs. 2 AO-E<br><sup>1</sup> <i>Das Bundeszentralamt für Steuern kann auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.</i> |
| <sup>2</sup> Zuständig für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist die Finanzbehörde, die bei Verwirklichung des dem Antrag zugrunde liegenden Sachverhalts örtlich zuständig sein würde.  | <i>entfällt</i>   |
| <sup>3</sup> Bei Antragstellern, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach den §§ 18 bis 21 keine Finanzbehörde zuständig ist, ist auf dem Gebiet der Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, abweichend von Satz 2 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig; in diesem Fall bindet die verbindliche Auskunft auch die Finanzbehörde, die bei der Verwirklichung des der Auskunft zugrunde liegenden Sachverhalts zuständig ist. | <sup>2</sup> <i>Die verbindliche Auskunft bindet die Finanzbehörde, die bei der Verwirklichung des der Auskunft zugrunde liegenden Sachverhalts zuständig ist.</i>  |
| <sup>4</sup> 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.  | <sup>3</sup> Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft <i>ist</i> innerhalb von <i>drei</i> Monaten ab Eingang des <i>vollständigen</i> Antrags <i>beim Bundeszentralamt für Steuern zu entscheiden; mit Ablauf der Frist gilt der Antrag als positiv beschieden.</i>  |

|   |   |
|---|---|
| -   | <sup>4</sup> Auf Antrag des Steuerpflichtigen hat das Bundeszentralamt für Steuern das Datum des Zugangs des Antrags anzuzeigen und seine Vollständigkeit zu bestätigen.  |
| <sup>5</sup> Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung zu treffen. | <sup>5</sup> Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung zu treffen. |
| <sup>6</sup> 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.   | <sup>6</sup> In der Rechtsverordnung kann auch bestimmt werden, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist [...].  |
| <sup>7</sup> Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie die Versicherungssteuer betrifft.   | <sup>7</sup> Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie die Versicherungssteuer betrifft.   |
| § 89 Abs. 3 AO  | § 89 Abs. 3 AO-E  |
| <sup>1</sup> Für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 wird eine Gebühr erhoben.   | <sup>1</sup> Für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 wird eine Gebühr erhoben.   |
| <sup>2</sup> Wird eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr.  | <sup>2</sup> Wird eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr.  |
| <sup>3</sup> Die Gebühr ist vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten.  | <sup>3</sup> Die Gebühr ist vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten.  |
| <sup>4</sup> Die Finanzbehörde kann die Entscheidung über den Antrag bis zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen.  | <sup>4</sup> Das Bundeszentralamt für Steuern kann die Entscheidung über den Antrag bis zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen.   |
| § 89 Abs. 4 AO  | entfällt  |
| <sup>1</sup> Die Gebühr wird nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert).  | -   |
| <sup>2</sup> Der Antragsteller soll den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung erheblichen Umstände in seinem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft darlegen.   | -   |

|   |   |
|---|---|
| <sup>3</sup> Die Finanzbehörde soll der Gebührenfestsetzung den vom Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.  | -   |
| § 89 Abs. 5 AO  | <i>entfällt</i>   |
| <sup>1</sup> Die Gebühr wird in entsprechender Anwendung des § 34 des Gerichtskostengesetzes mit einem Gebührensatz von 1,0 erhoben.  | -   |
| <sup>2</sup> § 39 Absatz 2 des Gerichtskostengesetzes ist entsprechend anzuwenden.  | -   |
| <sup>3</sup> Beträgt der Gegenstandswert weniger als 10 000 Euro, wird keine Gebühr erhoben.  | -   |
| § 89 Abs. 6 AO  | § 89 Abs. 4 AO-E  |
| <sup>1</sup> Ist ein Gegenstandswert nicht bestimmbar und kann er auch nicht durch Schätzung bestimmt werden, ist eine Zeitgebühr zu berechnen; sie beträgt 50 Euro je angefangene halbe Stunde Bearbeitungszeit.   | <i><sup>1</sup>Die Gebühr beträgt 50 Euro je angefangene halbe Stunde Bearbeitungszeit.</i>   |
| <sup>2</sup> Beträgt die Bearbeitungszeit weniger als zwei Stunden, wird keine Gebühr erhoben.  | <sup>2</sup> Beträgt die Bearbeitungszeit weniger als zwei Stunden, wird keine Gebühr erhoben.  |
| § 89 Abs. 7 AO  | § 89 Abs. 5 AO-E  |
| <sup>1</sup> Auf die Gebühr kann ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. <sup>2</sup> Die Gebühr kann insbesondere ermäßigt werden, wenn ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen wird. | <sup>1</sup> Auf die Gebühr kann ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. <sup>2</sup> Die Gebühr kann insbesondere ermäßigt werden, wenn ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung <i>des Bundeszentralamt für Steuern</i> zurückgenommen wird. |

|   |  |
|---|--|
| AEO 3.5.4 zu § 89   | AEO-E 3.5.4 zu § 89  |
| <sup>1</sup> Verbindliche Auskünfte sollen nicht erteilt werden in Angelegenheiten, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht (z.B. Prüfung von Steuersparmodellen, Feststellung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters).  | <i>entfällt</i>  |
| <sup>2</sup> Die Befugnis, nach pflichtgemäßem Ermessen auch in anderen Fällen die Erteilung verbindlicher Auskünfte abzulehnen, bleibt unberührt (z.B. wenn zu dem Rechtsproblem eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit zu erwarten ist). | <i><sup>1</sup>Das Bundeszentralamt für Steuern kann nach pflichtgemäßem Ermessen die Erteilung verbindlicher Auskünfte ablehnen (z.B. wenn der Antragsteller nicht zuverlässig ist oder seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt).</i> |

|   |   |
|---|---|
| - | <sup>2</sup> Verbindliche Auskünfte sollen nicht erteilt werden, wenn der Antrag einen Sachverhalt zum Gegenstand hat, der im Wesentlichen mit einem Sachverhalt übereinstimmt, den derselbe Steuerpflichtige oder derselbe Berater bereits in einem Zeitraum von zwei Jahren vor Zugang des Antrags gestellt hat, es sei denn ein Missbrauch ist nicht zu besorgen oder sonstige Gründe sprechen ausnahmsweise für die Erteilung der verbindlichen Auskunft. |
|---|---|

| § 138a VIII AO | § 138a VIII AO-E  |
|----------------|---|
| -              | <sup>1</sup> Die Anzeige einer Steuergestaltung hat dieselbe Wirkung wie der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO. |
| -              | <sup>2</sup> § 89 Abs. 2-7 AO gelten entsprechend.  |

| § 1 Abs. 1 StAuskV   | § 1 Abs. 1 StAuskV-E  |
|--|---|
| <p>Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist schriftlich oder elektronisch bei der nach § 89 Absatz 2 Satz 2 oder Satz 3 der Abgabenordnung zuständigen Finanzbehörde zu stellen. Der Antrag hat Folgendes zu enthalten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die genaue Bezeichnung des Antragstellers (Name, bei natürlichen Personen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt, bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung, soweit vorhanden Steuernummer),</li> <li>2. eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts,</li> <li>3. die Darlegung des besonderen steuerlichen Interesses des Antragstellers,</li> <li>4. eine ausführliche Darlegung des Rechtsproblems mit eingehender Begründung des eigenen Rechtsstandpunktes des Antragstellers,</li> <li>5. die Formulierung konkreter Rechtsfragen,</li> <li>6. die Erklärung, dass über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt bei keiner anderen der in § 89 Abs. 2 Satz 2 und 3 der Abgabenordnung genannten Finanzbehörden (Finanzämter oder Bundeszentralamt für Steuern) eine verbindliche Auskunft beantragt wurde, sowie</li> </ol> | <p>Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist schriftlich oder elektronisch <i>bei dem Bundeszentralamt für Steuern</i> zu stellen. Der Antrag hat Folgendes zu enthalten:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die genaue Bezeichnung des Antragstellers (Name, bei natürlichen Personen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt, bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung, soweit vorhanden Steuernummer),</li> <li>2. eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts,</li> <li>3. die Darlegung des besonderen steuerlichen Interesses des Antragstellers,</li> <li>4. eine ausführliche Darlegung des Rechtsproblems mit eingehender Begründung des eigenen Rechtsstandpunktes des Antragstellers,</li> <li>5. die Formulierung konkreter Rechtsfragen,</li> <li>6. <i>entfällt</i></li> <li>6. die Versicherung, dass alle für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben gemacht wurden und der Wahrheit entsprechen.</li> </ol> |

|   |   |
|---|---|
| 7. die Versicherung, dass alle für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben gemacht wurden und der Wahrheit entsprechen.   |   |
| § 1 Abs. 2 StAuskV  | § 1 Abs. 2 StAuskV-E  |
| <p><sup>1</sup> Eine verbindliche Auskunft kann von allen Beteiligten nur gemeinsam beantragt werden, wenn sie sich auf einen Sachverhalt bezieht, der</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist (§ 179 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung),</li> <li>2. zur Begründung oder Beendigung einer Organschaft im Sinne <ol style="list-style-type: none"> <li>a) des § 2 Absatz 2 Nummer 2 des Umsatzsteuergesetzes,</li> <li>b) der §§ 14 und 17 des Körperschaftsteuergesetzes oder</li> <li>c) des § 2 Absatz 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes führen kann,</li> </ol> </li> <li>3. von einer Organgesellschaft verwirklicht werden soll und über <ol style="list-style-type: none"> <li>a) die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes oder</li> <li>b) den dem Organträger zuzurechnenden Gewerbeertrag Auswirkungen auf die Besteuerungsgrundlagen des Organträgers haben kann, oder</li> </ol> </li> <li>4. zur Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs im Sinne von § 1 Absatz 3 Nummer 1 und 2 in Verbindung mit Absatz 4 Nummer 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (grunderwerbsteuerliche Organschaft) führen kann.</li> </ol> | <p><sup>1</sup> Eine verbindliche Auskunft kann von allen Beteiligten nur gemeinsam beantragt werden, wenn sie sich auf einen Sachverhalt bezieht, der</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist (§ 179 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung),</li> <li>2. zur Begründung oder Beendigung einer Organschaft im Sinne <ol style="list-style-type: none"> <li>a) des § 2 Absatz 2 Nummer 2 des Umsatzsteuergesetzes,</li> <li>b) der §§ 14 und 17 des Körperschaftsteuergesetzes oder</li> <li>c) des § 2 Absatz 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes führen kann,</li> </ol> </li> <li>3. von einer Organgesellschaft verwirklicht werden soll und über <ol style="list-style-type: none"> <li>a) die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes oder</li> <li>b) den dem Organträger zuzurechnenden Gewerbeertrag Auswirkungen auf die Besteuerungsgrundlagen des Organträgers haben kann, oder</li> </ol> </li> <li>4. zur Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs im Sinne von § 1 Absatz 3 Nummer 1 und 2 in Verbindung mit Absatz 4 Nummer 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (grunderwerbsteuerliche Organschaft) führen kann.</li> </ol> |
| <p><sup>2</sup> Die Beteiligten sollen einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen.</p>  | <p><sup>2</sup> Die Beteiligten sollen einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen.</p>  |
| § 1 Abs. 3 StAuskV  | <i>entfällt</i>   |
| <p><sup>1</sup> Für die Erteilung der verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 Satz 1 ist zuständig</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 1: das Finanzamt, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung örtlich zuständig ist;</li> <li>2. nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a: das Finanzamt, das für die Umsatzbesteuerung des Organträgers örtlich zuständig ist;</li> <li>3. nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b und c sowie Nummer 3: das Finanzamt, das für</li> </ol>   | -   |

|  |  |
|--|--|
| <p>die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes örtlich zuständig ist;</p> <p>4. nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 4: das Finanzamt, das für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständig ist; ist der verwirklichte Sachverhalt Gegenstand einer gesonderten Feststellung nach § 17 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 oder Satz 2 in Verbindung mit Absatz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes, ist das Finanzamt zuständig, das für die gesonderte Feststellung zuständig ist.</p> |  |
| <p><sup>2</sup> In den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 2 wird für die Bestimmung der Zuständigkeit stets von einer bestehenden Organschaft ausgegangen. In den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 4 wird für die Bestimmung der Zuständigkeit davon ausgegangen, dass ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 1 und 2 in Verbindung mit Absatz 4 Nummer 2 des Grunderwerbsteuergesetzes verwirklicht wurde.</p>   | -  |
| <p>§ 1 Abs. 4 StAuskV</p>  | <p>§ 1 Abs. 3 StAuskV-E</p>  |
| <p><sup>1</sup> Soll der dem Antrag zugrunde liegende Sachverhalt durch eine Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse verwirklicht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existiert, kann der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft auch durch einen Dritten gestellt werden, sofern er ebenfalls ein eigenes berechtigtes Interesse an der Auskunftserteilung darlegen kann.</p>   | <p><sup>1</sup> Soll der dem Antrag zugrunde liegende Sachverhalt durch eine Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse verwirklicht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existiert, kann der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft auch durch einen Dritten gestellt werden, sofern er ebenfalls ein eigenes berechtigtes Interesse an der Auskunftserteilung darlegen kann.</p>                         |
| <p><sup>2</sup> In diesem Fall sind die in Absatz 1 Nr. 1 und 3 genannten Angaben auch hinsichtlich der Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zu machen, die den der Auskunft zugrunde liegenden Sachverhalt verwirklichen soll.</p>   | <p><sup>2</sup> In diesem Fall sind die in Absatz 1 Nr. 1 und 3 genannten Angaben auch hinsichtlich der Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zu machen, die den der Auskunft zugrunde liegenden Sachverhalt verwirklichen soll.</p>   |
| <p>§ 2 Abs. 1 StAuskV</p>  | <p>§ 2 Abs. 1 StAuskV-E</p>  |
| <p><sup>1</sup> Die von der nach § 89 Abs. 2 Satz 2 und 3 der Abgabenordnung zuständigen Finanzbehörde erteilte verbindliche Auskunft ist für die Besteuerung des Antragstellers oder in den Fällen des § 1 Absatz 4 für die Besteuerung der Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die den Sachverhalt verwirklicht hat, bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht.</p>                                    | <p><sup>1</sup> Die von <i>dem Bundeszentralamt für Steuern</i> erteilte verbindliche Auskunft ist für die Besteuerung des Antragstellers oder in den Fällen des § 1 Absatz 4 für die Besteuerung der Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die den Sachverhalt verwirklicht hat, bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht.</p> |



|  |  |
|--|--|
| <sup>2</sup> Die verbindliche Auskunft ist nicht bindend, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht.   | <sup>2</sup> Die verbindliche Auskunft ist nicht bindend, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht.   |
| § 2 Abs. 2 StAuskV   | § 2 Abs. 2 StAuskV-E   |
| <sup>1</sup> Eine nach § 1 Absatz 3 erteilte verbindliche Auskunft ist für die Besteuerung aller Beteiligten einheitlich bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem Sachverhalt, der der Auskunft zugrunde gelegt wurde, nicht oder nur unwesentlich abweicht. | <sup>1</sup> Eine nach § 1 Absatz 3 erteilte verbindliche Auskunft ist für die Besteuerung aller Beteiligten einheitlich bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem Sachverhalt, der der Auskunft zugrunde gelegt wurde, nicht oder nur unwesentlich abweicht. |
| <sup>2</sup> Widerspricht die einheitlich erteilte verbindliche Auskunft dem geltenden Recht und beruft sich mindestens ein Beteiligter hierauf, entfällt die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft einheitlich gegenüber allen Beteiligten.                              | <sup>2</sup> Widerspricht die einheitlich erteilte verbindliche Auskunft dem geltenden Recht und beruft sich mindestens ein Beteiligter hierauf, entfällt die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft einheitlich gegenüber allen Beteiligten.                              |
| § 2 Abs. 3 StAuskV   | § 2 Abs. 3 StAuskV-E   |
| Die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden.   | Die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden.   |
| § 2 Abs. 4 StAuskV   | § 2 Abs. 4 StAuskV-E   |
| Unbeschadet der §§ 129 bis 131 der Abgabenordnung kann eine verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war.   | Unbeschadet der §§ 129 bis 131 der Abgabenordnung kann eine verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war.   |
| § 3 StAuskV  | § 3 StAuskV-E  |
| <i>irrelevant</i>  | <i>irrelevant</i>  |

## Kapitel 5: Zusammenfassung

Gegenstand dieser Arbeit ist die Entwicklung eines Reformvorschlags für die verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO am Beispiel des französischen Äquivalents, das heißt des *Rescrit général* und seiner verschiedenen Varianten. Um die Schwächen der deutschen Regelung herauszuarbeiten und alternative Regelungsmöglichkeiten zu entdecken, wurde zunächst ein Vergleich zwischen den beiden Instrumenten angestellt (Kapitel 2). Hierbei stellte sich Folgendes heraus:

1. Während das deutsche Recht für sämtliche Fragen zur steuerlichen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nur das Instrument der verbindlichen Auskunft vorsieht, regelt das französische Recht neben dem *Rescrit général* eine Vielzahl an Varianten des *Rescrit*, die verschiedene Besonderheiten aufweisen. Hervorzuheben ist, dass das französische Recht den *Rescrit anti abus de droit* vorsieht, damit die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen Auskunft darüber erteilt, ob sie den geplanten Sachverhalt als Rechtsmissbrauch qualifiziert, die deutsche Finanzverwaltung jedoch darauf hinwirkt, dass solche Auskünfte nicht erteilt werden, indem sie in AEAO 3.5.4 zu § 89 vorsieht, dass eine verbindlichen Auskunft bereits dann nicht erteilt werden soll, wenn bei der Sachverhaltsgestaltung die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht.
2. Der Verfahrensablauf in Deutschland und Frankreich ähnelt sich sehr. Im Unterschied zu Frankreich setzt § 89 Abs. 2 AO ein besonderes Dispositionsinteresse voraus.
  - a. Antragsteller können in beiden Ländern natürliche und juristische Personen sein, unabhängig davon, ob sie unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind. Dritte, die in der Zukunft an einer juristischen Person beteiligt sein werden oder noch nicht steuerpflichtig sind, können ebenfalls einen Antrag stellen, wenn sie hieran ein berechtigtes Interesse haben. Während das französische Recht eine gemeinsame Antragstellung bereits zulässt, wenn die Antragsteller an dem Sachverhalt beteiligt sind und sich in derselben steuerlichen Situation befinden, gebietet das deutsche Recht, dass dies nur zulässig ist, wenn der Sachverhalt mehreren Personen gem. § 179 Abs. 2 AO zuzurechnen ist.
  - b. Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft setzt ein besonderes Dispositionsinteresse des Antragstellers voraus, während dem französischen Recht diese Bedingung unbekannt ist.
  - c. Zuständig für die Erteilung der verbindlichen Auskunft ist die für das Besteuerungsverfahren örtlich zuständige Finanzbehörde. In Frankreich ist hingegen in der Regel die überregional organisierte *Direction départementale des finances publiques* zur Erteilung des *Rescrit* berufen. Für die Bescheidung von Anträgen auf Erteilung eines *Rescrit valeur*, *Rescrit établissement stable* und des *Rescrit anti abus de droit* ist zentral die *Direction générale des finances publiques* in Paris zuständig. Sie ist genauso wie das BZSt alleine zuständig für die Erteilung von *Rescrit* an Antragsteller, die nicht im Inland steuerpflichtig sind.
  - d. Die Regelungen zum Zeitpunkt, in dem die Antragstellung erfolgen muss, divergieren zwischen Deutschland und Frankreich erheblich. Während die verbindliche Auskunft erteilt werden muss, bevor der Sachverhalt im Wesentlichen verwirklicht wurde, ist es für die meisten *Rescrit* ausreichend, dass der Antrag vor der Verwirklichung des Sachverhalts gestellt wurde. Der Antrag auf Erteilung eines *Rescrit général* kann sogar bis zum Ablauf der Steuererklärungsfrist bzw. der ersten Handlung der Finanzbehörde in Bezug auf den vorgelegten Sachverhalt gestellt werden. Um den besonderen Umständen im Bereich der Forschung und Entwicklung gerecht zu werden, eröffnet das französische Recht unter bestimmten Bedingungen zudem die Möglichkeit, den Antrag

auf Erteilung eines *Rescrit crédit d'impôt recherche* zu ändern, nachdem der Sachverhalt abweichend von der ursprünglichen Darstellung verwirklicht wurde.

- e. Sowohl in Frankreich als auch in Deutschland kann der Antrag auf Erteilung eines Rescrit bzw. einer verbindlichen Auskunft schriftlich gestellt werden. Während dies in Deutschland auch elektronisch erfolgen kann, wird in Frankreich eine elektronische Antragstellung nur anerkannt, wenn der Steuerpflichtige im Nachhinein den Beweis erbringt, dass er einen ordnungsgemäßen Antrag gestellt hat.
3. Die Entscheidung über die Erteilung einer verbindlichen Auskunft steht im Ermessen der Finanzverwaltung. Dies wird erheblich eingeschränkt, sofern die Sachverhaltsgestaltung der Erzielung von Steuervorteilen dient oder eine Gesetzesreform, eine höchstrichterliche Entscheidung oder der Erlass einer Verwaltungsanweisung in Bälde zu erwarten ist. Für die Bearbeitung des Antrags gewährt der deutsche Gesetzgeber der Finanzverwaltung sechs Monate, ohne an den Fristablauf eine Rechtsfolge zu knüpfen.

Hierin liegt ein zentraler Unterschied zum französischen Recht. Entscheidet die Finanzverwaltung nicht innerhalb von drei Monaten, so ist der Antrag fiktiv, je nach Form des *Rescrit*, positiv oder negativ beschieden. Anders als die deutsche Finanzverwaltung weigert sich die französische Verwaltung nicht, einen *Rescrit* zu erteilen, wenn eine Gesetzesreform, eine höchstrichterliche Entscheidung oder der Erlass einer Verwaltungsanweisung in Bälde zu erwarten ist oder die Sachverhaltsgestaltung der Erzielung von Steuervorteilen dient. Vielmehr eröffnet sie für diesen Fall die Möglichkeit der Beantragung eines *Rescrit anti aus droit*.

In beiden Rechtsordnungen ist der Bescheid schriftlich zu erteilen, allerdings sieht das deutsche, anders als das französische Recht, alternativ die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung der verbindlichen Auskunft vor. Eine elektronische Antragstellung wird in Frankreich nur anerkannt, wenn der Steuerpflichtige im Zweifelsfall die ordnungsgemäße Antragstellung beweist. Eine Begründung der negativen Entscheidung ist in Deutschland stets notwendig, während dies in Frankreich nicht die Regel ist. Eine Rechtsmittelbelehrung ist in Frankreich im Gegensatz zu Deutschland nicht zwingend erforderlich.

4. Auch die Rechtsfolgen der Bescheidung des Antrags auf eine verbindliche Auskunft und einen *Rescrit* differieren.
  - a. Anders als in Frankreich ist die Erteilung einer verbindlichen Auskunft gebührenpflichtig.
  - b. Setzt der Antragsteller den Sachverhalt entsprechend der präzisen Beschreibung im Antrag um, so ist die Finanzverwaltung sowohl in Deutschland als auch in Frankreich an ihre Aussage in der verbindlichen Auskunft bzw. dem *Rescrit* gebunden und eine Abweichung bzw. Erhöhung der Steuerlast ist nicht möglich. Eine bemerkenswerte Ausnahme ist nur für den *Rescrit crédit d'impôt recherche „roulant“* vorgesehen. In beiden Ländern wirkt die Bindung zu Gunsten des oder der Antragsteller; in Frankreich kann sich jedoch auch derjenige auf den Rescrit berufen, der an dem Sachverhalt beteiligt ist und von der steuerlichen Wirkung unmittelbar betroffen ist. Sowohl der Rescrit als auch die verbindliche Auskunft verlieren ihre Bindungswirkung, sobald sich das Gesetz, auf das sich die verbindliche Auskunft bzw. der *Rescrit* bezieht, ändert oder aufgehoben wird. Ändert sich die höchstrichterliche Rechtsprechung oder eine Verwaltungsanweisung, so können verbindliche Auskunft und *Rescrit* aufgehoben oder geändert werden. Während die Finanzverwaltung die verbindliche Auskunft ansonsten nur unter strengen Voraussetzungen zurücknehmen oder widerrufen kann, ist dies in Frankreich für die Zukunft jederzeit ohne weitere Einschränkungen möglich, sofern der Sachverhalt noch nicht realisiert wurde.

Aus dem Vergleich ergibt sich, dass die französischen und die deutschen Regelungen in vielerlei Hinsicht ähnlich sind. Allerdings kristallisieren sich vier Aspekte heraus, die in Frankreich anders geregelt sind als in Deutschland und dafür sorgen, dass die Erteilung des *Rescrit* schneller und effizienter erfolgt, die Finanzverwaltung gerade in schwierigen Konstellationen mittels eines *Rescrit* für Rechtssicherheit sorgt und das Instrument eine größere Akzeptanz genießt. Dementsprechend nehmen die Steuerpflichtigen das Instrument öfter in Anspruch, wodurch die Zahl der Widerspruchs- und Gerichtsverfahren gesenkt werden konnte. Namentlich handelt es sich dabei um die Möglichkeit, einen *Rescrit* auch dann zu erhalten, wenn Gegenstand des Antrags die Frage nach der Grenze der Legalität der Steuergestaltung in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt ist, auch wenn dadurch erhebliche Steuervorteile erzielt werden oder zu diesem in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist. Des Weiteren fällt die zentrale Erteilung des *Rescrit établissement stable* (Art. R80 B 9 LPF), *Rescrit valeur* (Art. R18 LPF) und des *Rescrit anti abus droit* (Art. L64 B LPF) sowie der positive Bescheid von Anträgen auf Erteilung eines *Rescrit* bei Ablauf einer Dreimonatsfrist<sup>840</sup> positiv auf. Schließlich steigert die Gebührenfreiheit des Verfahrens die Attraktivität des *Rescrit*. Diese Impulse nimmt die hier unterbreitete Reform der verbindlichen Auskunft auf und entwickelt sie weiter.

Die Beantwortung der Frage, ob sich diese Impulse in das deutsche Recht aufnehmen lassen, hängt davon ab, ob die Reformvorschläge mit dem in Kapitel 3. A. entwickelten, verfassungsrechtlichen Maßstab im Einklang stehen. Die Frage kann wie folgt beantwortet werden:

1. Die Aufhebung des AEAO 3.5.4 Satz 1 und 2 zu § 89 ist möglich und geboten. Dies führt zu einer erheblichen Aufwertung der verbindlichen Auskunft. Sie gewährt Rechts- und Planungssicherheit zu jederzeit und zudem in besonders komplexen Situationen. In diesem Umfeld ist die Wahrnehmung der in Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. und 2 Abs. 1 GG verbrieften Freiheitsrechte im vermögensrechtlichen Bereich möglich. Darüber hinaus ist dies ein wichtiger Beitrag zur Etablierung eines von Fairness und Kooperation geprägten Verwaltungsverfahrens. Dadurch kann eine genauere Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ein gleicher und gesetzmäßiger Steuervollzug, die aktive Teilhabe des Steuerpflichtigen am Besteuerungsprozess und ein besserer Schutz der Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG bereits im Vorfeld des Veranlagungsverfahrens gewährleistet werden. Aus dieser Warte ist es auch rechtspolitisch geboten, verbindliche Auskünfte im Gegenzug für die Anzeige von Steuergestaltungsmodellen zu erteilen.  
Dem drohenden Missbrauch der verbindlichen Auskunft zur Vermarktung staatlich „zertifizierter“ Steuergestaltungs- oder Steuervermeidungsstrategien muss die Finanzverwaltung im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung entgegenwirken. Sie soll keine verbindliche Auskunft erteilen, wenn der Antrag einen Sachverhalt zum Gegenstand hat, der im Wesentlichen mit einem Sachverhalt übereinstimmt, den derselbe Steuerpflichtige oder derselbe Berater bereits in einem Zeitraum von 2 Jahren vor Zugang des in Rede stehenden Antrags gestellt hat. Dies gilt nicht, sofern im Einzelfall keine Zeichen für einen Missbrauch vorliegen und keine sonstigen Gründe dagegensprechen.
2. Die Übertragung der Zuständigkeit zur Erteilung verbindlicher Auskünfte auf das BZSt ist im Rahmen von Art. 108 Abs. 4 Satz 1 Var. 3 GG möglich, den der Verfassungsgeber als kompetenziellen Beweglichkeitsfaktor eingeführt hat. Die Zentralisierung verbessert den Steuervollzug insofern, als dass eine einheitliche Rechtsanwendung in einer zentralen Behörde

---

<sup>840</sup> Die fiktive positive Bescheidung von Anträgen auf Erteilung eines *Rescrits* nach Ablauf einer Dreimonatsfrist ist gem. Art. L80 B 2b LPF für den *Rescrit amortissement exceptionnel*, den *Rescrit entreprise nouvelle* und den *Rescrit zones franches urbaines* sowie gem. Art. L80 B 3 LPF für den *Rescrit crédit d'impôt recherche*, gem. Art. L80 B 4 LPF für den *Rescrit jeunes entreprises innovantes*, gem. Art. L80 B 6 LPF für den *Rescrit établissement stable* und gem. Art. L80 B 8 LPF für den *Rescrit régime d'imposition* vorgesehen.

eher sichergestellt werden kann, als in einem dezentralen System. Lästige Mehrfachzuständigkeiten werden ebenso vermieden wie divergierende Auskünfte, da das BZSt das Recht einheitlich anwendet und sein Ermessen einheitlich ausübt. Zeitaufwendige Abstimmungsprozesse zwischen den einzelnen Behörden sowie dem Bund und den Ländern sind dazu nicht mehr notwendig. Zudem steigert die Zentralisierung die Zahl der gesetzmäßigen verbindlichen Auskünfte, insbesondere aufgrund der hohen Expertise der in dem zuständigen Referat des BZSt arbeitenden Beamten und der unkomplizierten Besprechung komplexer Fragen mit Kollegen oder dem Referatsleiter. Darüber hinaus dient die Zentralisierung der Zuständigkeit auch der Erleichterung des Steuervollzugs. Die für den Steuervollzug örtlich zuständigen Finanzbehörden, die systematisch und chronisch überlastet sind, sind von der Last der Erteilung verbindlicher Auskünfte befreit. Stattdessen erteilt zukünftig ein erfahrenes, routiniertes und mit Experten besetztes Referat des BZSt die verbindlichen Auskünfte, dem diese Aufgabe leichter fällt, als den örtlich zuständigen Finanzbehörden. Diese Verbesserungen und Erleichterungen steigert die Akzeptanz der verbindlichen Auskunft, die einen Beitrag zur Verringerung zeit- und kostenintensiver Widerspruchs- und Klageverfahren leisten kann. Schließlich dient die mit der Zentralisierung verbundene Beschleunigung des Verfahrens der zügigen Gewährleistung von Rechts- und Planungssicherheit und dient damit der Wahrnehmung der in Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG verbürgten Freiheiten im vermögensrechtlichen Bereich.

3. Die Einführung einer fiktiven verbindlichen Auskunft bei Ablauf einer Dreimonatsfrist trägt der zeitlichen Dimension des Grundrechtsschutzes aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG Rechnung und schafft eine Grundlage für einen fairen und kooperativen Steuervollzug. Ein schlichter Verweis auf § 42a VwVfG ist nicht möglich, da es sich bei der verbindlichen Auskunft nicht um eine Genehmigung handelt; eine analoge Anwendung kommt mangels planwidriger Regelungslücke nicht in Betracht. Vielmehr ist eine unmittelbare Regelung in § 89 AO geboten. Bedenken aufgrund eines Verstoßes gegen die Gewaltenteilung greifen nicht durch, da es sich bei der fiktiven Erteilung der verbindlichen Auskunft im Rahmen einer funktionalen Gewaltenteilung nur um eine Ersatzkompetenz der Legislative für den Fall der Überlastung der Exekutive in einem Teilbereich des Steuervollzugs handelt. Auch kann kein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip festgestellt werden, da nicht die Rechtmäßigkeit der verbindlichen Auskunft fingiert wird und dementsprechend gem. § 130 AO die Rücknahme einer rechtswidrigen verbindlichen Auskunft möglich bleibt. Allein im Falle der Verwirklichung des Sachverhalts im Vertrauen auf die rechtswidrige verbindliche Auskunft ist, wie bereits *de lege lata*, eine Rücknahme nicht möglich, weil dann der Vertrauensschutz überwiegt.
4. Rechtspolitisch ist es geboten, für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine Zeitgebühr zu erheben. Zum einen macht der Staat dem Steuerpflichtigen damit ein niedrighschwelliges und bürgerfreundliches Angebot zur Beseitigung der von ihm verschuldeten Rechtsunsicherheit. Dies erhöht die Attraktivität der verbindlichen Auskunft zwecks Steigerung der Steuermoral, Prävention aggressiver Steuerplanung sowie Verringerung zeit- und kostenaufwendiger Widerspruchs- und Klageverfahren. Zum anderen vermeidet eine solche Regelung eine unverhältnismäßige Belastung des Staatshaushalts durch hohe Kosten für die Finanzverwaltung, indem sie den Antragsteller entsprechend des verursachten Aufwands an den Kosten beteiligt.

Der entsprechende Reformvorschlag findet sich in Kapitel 4.

Weder in den Vergleich noch in die Reformüberlegungen wurden die Lohnsteuerauskunft gem. § 42e EStG, die verbindliche Zusage gem. § 204 AO und die Zolltarifauskunft gem. Art. 33 ff. Zollkodex der Union einbezogen. Der Grund dafür ist, dass es sich bei der Lohnsteuerauskunft genauso wenig wie bei der verbindlichen Zusage um eine Auskunft handelt, die in der Zukunft liegende Sachverhalte absichert und die Zollarifauskunft auf europäischem Recht basiert, sodass ein Rechtsvergleich notwendigerweise

unergiebig wäre. Auch geht die Arbeit nicht auf mögliche Widerspruchs- und Gerichtsverfahren ein, da eine Prüfung im Vorfeld der Untersuchung ergeben hat, dass ein entsprechender Vergleich keinen Mehrwert bringt. Insbesondere brachte er keinen Erkenntnisgewinn in Bezug auf die Frage, ob ein Gericht bloß eine Evidenzkontrolle oder eine umfassende Überprüfung der Rechtmäßigkeit der verbindlichen Auskunft durchführen muss.<sup>841</sup>

Im Anschluss an diese Arbeit stellt sich die Frage, ob das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft angepasst werden muss, sobald die EU weitere Maßnahmen zur Harmonisierung des Steuerrechts ergreift. Zum einen ist konkret zu prüfen, wie der einzelne Steuerpflichtige im konkreten Einzelfall Rechtssicherheit erlangen kann und die Einheitlichkeit des Gesetzesvollzugs gewährleistet wird, wenn die EU einheitliche Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer schafft. Für die Erarbeitung einer solchen Regelung ist eine vorherige Sichtung und ein Vergleich der in den einzelnen Mitgliedstaaten existierenden Normen notwendig; hierfür schaffen die Arbeit von *Philipp Johannes Thiele*<sup>842</sup> und diese Arbeit Grundlagen, auf die es aufzubauen gilt. Zum anderen muss überlegt werden, ob die Einführung eines verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle<sup>843</sup> Einfluss auf die Fürsorgepflichten der EU oder der Mitgliedstaaten hat. In Betracht käme beispielsweise die Pflicht der EU oder der Mitgliedstaaten, auch hier verbindliche Auskünfte über die Legalität der angezeigten Modelle zu erteilen.

---

<sup>841</sup> BFH v. 29.2.2012 – IX R11/11, BStBl II 2012, 651; v. 14.7.2015 – VIII R 72/13, N.V.; *Roser*, in: *Gosch*, Losebl., § 89 Rn. 27.1.; *Söhn*, in: *HHsp*, Losebl., § 89 Rz. 307; *Seer*, in: *T/K*, Losebl., § 89 Rz. 61 ff.

<sup>842</sup> *Thiele*, Steuerrechtliche Auskünfte und Zusagen.

<sup>843</sup> COM 2017 (335) final.



## **Lebenslauf**

geboren am 5. Juli 1988 in Köln

## **Akademische Ausbildung**

|                            |  |
|----------------------------|--|
| seit Februar 2019          | Rechtsreferendar am Kammergericht Berlin   |
| Februar 2019               | Steuerberaterexamen, Gemeinsame Prüfstelle der Steuerberaterkammern Düsseldorf – Köln – Westfalen-Lippe  |
| Mai 2015-Juni 2019         | Dissertationvorhaben im Steuerrecht an der Universität zu Köln unter der Betreuung von Frau Prof. Dr. Hey  |
| Oktober 2008-November 2016 | Studium der Rechtswissenschaften an der Universität zu Köln; Abschluss: Erste Juristische Prüfung am Oberlandesgericht Köln                                |
| Oktober 2008-Mai 2012      | Teilnahme am deutsch-französischen Magisterstudien-gang der Rechtswissenschaften Köln/ Paris I- Pan-théon-Sorbonne; Abschluss: Magister/ Maîtrise en droit |

## **Berufliche Erfahrung**

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Dezember 2016-Juli 2017     | Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Bereich des Gesell-schaftsrechts bei HengelerMueller Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB |
| Dezember 2015-November 2016 | Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Bereich des Steuer-rechts bei Allen & Overy LLP   |
| Dezember 2014-November 2016 | Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Bereich des Steuer-rechts bei Oppenhoff & Partner   |

## **Stipendium**

|                         |   |
|-------------------------|---|
| August 2017-Januar 2019 | Promotionsstipendiat der Stiftung der deutschen Wirt-schaft |
|-------------------------|---|