

DIETER BIRK

Die Finanzverwaltung als steuerlicher Berater

Die verbindliche Auskunft als kostenpflichtige Hilfestellung bei der Steuerplanung

Steuerrecht ist Eingriffsrecht, der Steuerbescheid ist ein belastender Verwaltungsakt und beendet das sog. Festsetzungsverfahren (§ 155 Abs.1 AO). Dem Festsetzungsverfahren geht die Ermittlung des Sachverhalts voraus, der von der Finanzverwaltung geprüft und steuerlich gewürdigt wird.¹ Diese steuerliche Würdigung kann der Bürger im Festsetzungsverfahren nicht mehr beeinflussen. Seine Möglichkeiten beschränken sich regelmäßig auf die Gestaltung des Sachverhalts, *bevor* die steuerlichen Folgen eingetreten sind und die steuerliche Würdigung erfolgt ist. Da aber naturgemäß rechtliche Beurteilungen steuerlich relevanter Sachverhalte mit Unsicherheiten behaftet sind, hat der Steuerpflichtige ein Interesse daran, die *spätere* steuerliche Würdigung durch die Finanzverwaltung im Festsetzungsverfahren in einen Zeitraum vorzuziehen, in dem ihm noch Gestaltungsalternativen offenstehen. Er möchte bei der Auswahl der Optionen die steuerlichen Konsequenzen klar abwägen können. Insbesondere bei Transaktionen, die auf verschiedenen Wegen durchgeführt werden können, ist Klarheit über die eintretenden steuerrechtlichen Folgen die Vorbedingung, um rational die Gestaltungswahl treffen zu können. Der Steuerpflichtige bedient sich hierzu normalerweise des Steuerberaters. Aber das Steuerrecht ist hochkompliziert und trotz aller Regelungsdichte wenig eindeutig, so dass auch der Steuerberater nicht immer weiß, wie die Finanzverwaltung bei ihrer späteren Würdigung den Sachverhalt beurteilen wird. In dieser Situation kommt naturgemäß der Vorabauskunft durch die zuständige Finanzbehörde eine erhebliche Bedeutung zu. Aber auch sie ist für den Steuerpflichtigen nur dann hilfreich, wenn sich die Behörde an sie gebunden hält. Ist in einer Situation verschiedener Gestaltungsalternativen die Rechtslage unsicher, ist verlässlicher Rat von höchstem Wert. Deshalb sucht der Steuerpflichtige die Kooperation mit der Finanzverwaltung, nicht ohne dabei in Vorleistung zu treten: Er legt seine steuerlichen Verhältnisse *freiwillig und lückenlos* gegenüber der Finanzbehörde offen und erhält dafür eine verbindliche Auskunft zu der vorgelegten Anfrage.

¹ Birk, Steuerrecht, 10. Aufl. 2007, R.n. 419 ff.

I. Kooperation als Element des Besteuerungsverfahrens

Im allgemeinen Verwaltungsrecht muss die Behörde nicht durch Verwaltungsakt handeln, sondern kann sich auch der Handlungsform des öffentlichrechtlichen Vertrags bedienen (s. §§ 9, 54 ff. VwVfG). Nur bei strikter Gesetzesbindung im Eingriffsrecht scheiden regelmäßig solche Vereinbarungen aus. Die Behörde hat ihren Eingriff durch einseitige Regelungsanordnung durchzusetzen, Spielräume für den Vertrag kennzeichnende Verhandlungslösungen existieren nicht. Verhandlungen über zwingende Rechtsfolgen kann es im Eingriffsrecht nicht geben.

1. Besteuerungsverfahren als Eingriffsverfahren

Dies muss in besonderem Maße gelten, wenn es um staatliche Lastenverteilung geht. Als Grundsatz gilt: Die Finanzverwaltung entscheidet einseitig nach Prüfung der Sach- und Rechtslage, sie berät und verhandelt nicht mit dem Steuerpflichtigen über die ihn treffenden steuerlichen Folgen. Mit der Steuer verlangt der Staat vielmehr seinen gesetzlich festgelegten Anteil am wirtschaftlichen Erfolg des Steuerpflichtigen. Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis steht nicht zur Disposition der Beteiligten. Die Verwaltung kann sich ihrer strikten Gesetzesbindung weder durch Vertrag noch durch sonstige Formen konsensualen Verhaltens entledigen. Sie hat den Steueranspruch vielmehr durch Bescheid festzusetzen (§ 155 Abs. 1 AO). Raum für Absprachen lässt die Rechtsprechung nur dann zu, wenn die Sachverhaltsermittlung Schwierigkeiten bereitet und die Verständigung Klarheit über die tatsächlichen Abläufe bringen soll (sog. tatsächliche Verständigung).²

Trotz dieser strikten Eingriffsorientierung wird aber das Steuerrecht als Teilhaberecht am privaten wirtschaftlichen Erfolg auch durch den Kooperationsgedanken geprägt.³ Dies ergibt sich schon daraus, dass jeder steuerliche Eingriff auf die Mitwirkung des Betroffenen angelegt ist, denn nur dieser hat die Sachherrschaft über seinen wirtschaftlichen, beruflichen und privaten Bereich und hat es deshalb in der Hand, die Aufklärung des Sachverhalts zu befördern oder zu behindern. Muss aber der Steuerpflichtige kooperieren, so muss sich auch die Finanzverwaltung um Kooperation bemühen. Kooperation hat (mindestens) zwei Seiten oder zwei Beteiligte, die in den Grenzen des gesetzlich Zulässigen aufeinander zugehen müssen.

2. Kooperative Handlungsformen der Finanzverwaltung

Trotz aller gesetzlich zur Verfügung stehenden Zwangsmittel sind die Finanzbehörden unter den Bedingungen einer Massenverwaltung bei beschränkten personellen Ressourcen auf die Kooperationsbereitschaft des Bürgers angewiesen und haben dazu auch ihren Beitrag zu leisten. Mittel der Kooperation sind nicht

² Dazu Birk, Steuerrecht (Fn. 1), Rn. 416.

³ Birk, Steuerrecht (Fn. 1), Rn. 64.

nur die Verständigung über rechtlich relevante Sachverhaltsfragen (sog. tatsächliche Verständigung), sondern auch Erörterungen (s. § 364a AO), Verständigungen im Rahmen von grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen verbundener Unternehmen (§ 178a AO), verbindliche Zusagen im Rahmen der Außenprüfung (§§ 202 ff. AO), schlichte Auskünfte und verfahrensrechtliche Hilfestellungen (§ 89 Abs. 1 AO). Zwar gibt es keine allgemeine Beratungspflicht der Finanzverwaltung,⁴ hierzu ist der Bürger vielmehr auf die Inanspruchnahme der steuerberatenden Berufe angewiesen. Dennoch wird die Verwaltung sich in Maßen einem schlichten Auskunftsersuchen nicht versagen, wenn sie im Rahmen ihrer Kapazitätsgrenzen dem Bürger im unübersichtlichen Steuerrecht Hilfestellung und Orientierung geben kann. Auch die Verwaltung weiß, dass sie trotz ihrer umfangreichen Kontrollbefugnisse und der weitgehenden Mitwirkungspflichten des Bürgers⁵ auch Fürsorge- und Betreuungspflichten hat, ohne deren Wahrnehmung die Eingriffsbefugnisse leicht leerlaufen. Kooperatives Verhalten der Finanzbehörden hebt die Besteuerungsmoral, trägt zur Akzeptanz der steuerlichen Lastenzuteilung bei und wird so in einem Steuerrecht, welches sich in einem miserablen Zustand befindet,⁶ schon aus diesem Grunde zu einer tragenden Funktionsvoraussetzung des Systems.

Kooperative Verständigung kennzeichnet aber auch einen „Koordinatenwechsel“ im Verhältnis Staat und Steuerbürger.⁷ Aufklärung, Fairness, Transparenz im Besteuerungsverfahren erfordern heute häufig eine Einbeziehung der Finanzbehörde schon im Stadium der Steuerplanung. Die steuerliche Beurteilung auf einen Zeitpunkt nach Verwirklichung des Sachverhalts zu verschieben, heißt, dem Steuerpflichtigen die steuerrechtlichen Risiken seiner Dispositionen aufzubürden. Deutlich wird dies bei der Betriebsprüfung, welche die Prüfung der steuerlichen Verhältnisse in abgeschlossenen Veranlagungszeiträumen zum Gegenstand hat (s. § 194 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie ist durch einseitige Ermittlung geprägt, auch wenn dem Steuerpflichtigen bestimmte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (§ 200 Abs. 1 AO). Der Steuerpflichtige *reagiert* aber nur auf Nachfragen und Aufforderungen der Finanzbehörde (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO), während er bei der Beantragung einer verbindlichen Auskunft *agiert*, d. h. aus freien Stücken seine steuerlichen Verhältnisse und geplanten Gestaltungen „mit höchster Akribie“⁸ offenbart, um die begehrte Hilfestellung für seine zukunftsgerichteten Entscheidungen zu erhalten. Steuerpflichtiger und Finanzbehörde stehen sich also im Verfahren des Antrags auf verbindliche Auskunft tatsächlich – jedenfalls auf den ersten Blick – wie in einem Beratungsverhältnis gegenüber; denn es wird kein Eingriffsakt vorbereitet, sondern lediglich eine verbindliche Rechtsmeinung abgegeben. Wo aber liegen die Grenzen, wenn die Finanzverwaltung nicht in die Rolle des steuerlichen Beraters geraten will?

⁴ Seer, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Stand: Mai 2007, § 89 Rn. 4.

⁵ Dazu *Fleischmann*, *SteuerStud* 2007, 387.

⁶ Dazu *Weber-Grellet*, *DB* 2007, 1717; *Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwarr, 2006, S. 55 ff.

⁷ *Weber-Grellet*, *StuW* 1999, 311 ff.

⁸ Seer, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 31.

3. Der Anspruch des Steuerbürgers auf Rechtssicherheit

Die Grenzen liegen im richtigen Funktionsverständnis von Kooperation. Kooperation zielt auf Herstellung von Rechtssicherheit ab. Erfolgt sie im Vorfeld des eigentlichen Besteuerungsverfahrens, also vor Verwirklichung des steuererheblichen Tatbestands, dient sie der Planungssicherheit,⁹ sichert also die *Vorhersehbarkeit* steuerlicher Inanspruchnahme. Erfolgt sie im Besteuerungsverfahren selbst, so dient sie der *Durchsetzung* entstandener Steueransprüche, die tatsächlichen oder rechtlichen Zweifeln ausgesetzt sein können und dann durch die kooperative Verständigung „außer Streit“ gestellt werden. Kooperatives Verhalten der Finanzverwaltung dient also niemals dazu, die Steuerlasten des Bürgers zu minimieren¹⁰ – und unterscheidet sich schon dadurch von der Rolle des steuerlichen Beraters –, sondern gewährleistet rechtssichere Steuerplanung und Steuergestaltung und schafft so Transparenz und Berechenbarkeit steuerlicher Rechtsfolgen.

Rechtssicherheit ist ein Gebot der Rechtsstaatlichkeit, aber auch des Gleichheitssatzes, da nur Rechtssicherheit Schutz vor staatlicher Willkür bietet. Wenn Sachgerechtigkeit und Folgerichtigkeit das gesetzgeberische Handeln bestimmen, so ist es Sache der Verwaltung, aufgrund der „gesetzgeberischen Vorleistung“¹¹ diese auch im Einzelfall zur Geltung zu bringen. Erst die Rechtssicherheit schafft die Basis für die Verwirklichung der Freiheitsrechte, sie bildet damit die Grundlage aller wirtschaftlichen Dispositionen des Steuerpflichtigen und ist somit auch die Voraussetzung jeder zukunftsgerichteten Steuerplanung. Der Bürger, der sich für Investitionen, für den Kauf oder Verkauf von Wirtschaftsgütern, für die Eingehung von Leistungspflichten oder für die Verlagerung seiner betrieblichen Aktivitäten entscheidet, braucht Sicherheit, wie die Rechtsordnung seine Aktivitäten bewertet und welche steuerlichen Folgen sie daran knüpft. Gibt es keine Sicherheit, so trifft dies die Freiheitsrechte im Kern, da ohne verlässliche Rechtsfolgenabschätzung ein verantwortlicher Gebrauch der dem Bürger zustehenden Freiheiten nicht möglich ist. Insofern gewähren schon die Grundrechte ein Mindestmaß an Rechtssicherheit.

Das geltende Steuerrecht hat ein Ausmaß an Unübersichtlichkeit und Kompliziertheit erreicht, das Rechts- und Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen immer mehr verfehlt. Aber unabhängig davon, in welchem Zustand die Rechtsordnung ist, können schon strukturell nicht alle Zweifelsfragen auf der Ebene des Gesetzes gelöst werden. Vielmehr haben Verwaltung und gegebenenfalls die Gerichte nach Sachverhaltsverwirklichung die verbindliche Entscheidung zu treffen. *Diese* Rechtssicherheit „im Nachhinein“ ist aber für den Bürger, der um Rat für seine Dispositionen „im Vorhinein“ nachsucht, wertlos. Er braucht Planungs- und Entscheidungssicherheit zum Zeitpunkt seines Handelns und nicht später, wenn die Konsequenzen seines Handelns beurteilt werden. Die ihn treffende steuerliche Belastung bleibt nur erträglich und kann auch nur auf seine

⁹ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 185 ff.

¹⁰ Seer, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, S. 123.

¹¹ Kirchhof, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 2000, § 124 Rn. 271.

Akzeptanz stoßen, wenn sie eine „voraussehbare Kalkulationsgröße“ ist, die der Steuerpflichtige bei seinen erwerbswirtschaftlichen Dispositionen berücksichtigen kann.¹² Es ist also ein Gebot der Rechtssicherheit, dass der Steuerpflichtige bei zweifelhafter Rechtslage möglichst vorab verbindlich erfährt, welche Rechtsfolgen seine Dispositionen auslösen.¹³ Die Finanzverwaltung kann die Steuerpflichtigen in solchen Fällen nicht auf die Inanspruchnahme der steuerberatenden Berufe verweisen, da diese nicht in der Lage sind, offene Zweifelsfragen *verbindlich* zu entscheiden. Wenn auch die zuständige Finanzbehörde nicht die Rolle des Steuerberaters übernehmen darf, so ist doch die Herstellung von Rechts- und Planungssicherheit Teil einer Beratungsleistung, der den Bürger erst in die Lage versetzt, optimale Gestaltungsalternativen zu entwickeln. Für die Wahl und Ausgestaltung einer solchen alternativen Steuerplanung kann er allerdings die Finanzverwaltung nicht in Anspruch nehmen. Schlagwortartig ausgedrückt: Der Steuerberater entwickelt die Planungsalternativen und gibt die Gestaltungsempfehlungen, die Finanzverwaltung steuert (nur) das Element der *Planungssicherheit* bei, welches aber der Beratungsleistung des Steuerberaters erst den eigentlichen Wert verschafft.

II. Die verbindliche Auskunft als Hilfe zur Herstellung von Rechtssicherheit

Das wichtigste Instrument zur Erreichung von Rechtssicherheit bei der Beurteilung geplanter Gestaltung ist die Selbstbindung der Verwaltung an die vorab erfolgte rechtliche Würdigung. Das Instrument hierzu, das die AO nunmehr zur Verfügung stellt, ist die verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO). Ihr Zweck ist die Herstellung von Planungs- und Entscheidungssicherheit, um die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtsauffassung getätigten Dispositionen nicht durch später abweichende Beurteilungen zu entwerten. Aus diesem Grunde hat der BGH entschieden, dass der Steuerberater gehalten sein kann, die Einholung einer verbindlichen Auskunft zu empfehlen, wenn die Rechtslage nach Ausschöpfung der eigenen Erkenntnismöglichkeiten ungeklärt ist und die Beratung eine später nicht mehr korrigierbare rechtliche Gestaltung betrifft.¹⁴ Denn ist die geplante Gestaltung erst einmal ins Werk gesetzt, kann die spätere steuerliche Nichtanerkennung verheerende Folgen haben.¹⁵

Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzbehörde waren bis zum Jahre 2006 gesetzlich nur ansatzweise und nur in Spezialvorschriften geregelt. So normiert § 204 AO die verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung, § 42 e EStG die sog. Anrufungsauskunft in Lohnsteuerangelegenheiten. § 89 AO a. F., der § 25 VwVfG entsprach, enthielt nur eine eingeschränkte Auskunfts- und Beratungspflicht im Hinblick auf die verfahrensrechtliche Situation des Steuerpflichtigen. Über die materiell-recht-

¹² Seer, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 23.

¹³ Hey, *Steuerplanungssicherheit* (Fn. 9), S. 195.

¹⁴ BGH v. 8. 2. 2007 – IX ZR 188/05, DB 2007, 854.

¹⁵ Seer, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 23.

liche Beurteilung eines geplanten Sachverhalts Auskunft zu geben, stand im Ermessen der Behörde, eine ausdrückliche Rechtsgrundlage gab es dafür nicht.¹⁶ Mit dem sog. Föderalismus-Begleitgesetz vom 5. 9. 2006¹⁷ ist § 89 Abs. 2 AO eingefügt worden, der die verbindliche Auskunft erstmals allgemein regelt, die wesentlichen Fragen nach den Antragsvoraussetzungen und der Reichweite der Bindungswirkung jedoch an den Verordnungsgeber (BMF) delegiert (§ 89 Abs. 2 Satz 4 AO). Insoweit ist es zutreffend, wenn die Neuregelung in § 89 Abs. 2 AO als bloßer „Regelungstorso kooperativer Handlungsformen“ bezeichnet wird.¹⁸

1. Voraussetzungen

Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist naturgemäß antragsabhängig (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO); denn nur im schriftlichen Antragsverfahren können eine umfassende und vollständige Sachverhaltsdarstellung und dessen geplante Verwirklichung, das Dispositionsschutzinteresse und die Unsicherheiten in der rechtlichen Beurteilung dargelegt werden. § 89 Abs. 2 enthält keine näheren Angaben über Form und Inhalt des Antrags, vielmehr enthält Satz 4 eine Ermächtigung, wonach nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags in einer Verordnung des BMF zu treffen sind. Solange diese VO nicht erlassen ist, entnimmt die Praxis die Antragsvoraussetzungen im Einzelnen aus dem BMF-Schreiben vom 29. 12. 2003.¹⁹

Der Sachverhalt ist im Antrag „mit höchster Akribie“ darzustellen,²⁰ es ist also peinlich auf Vollständigkeit zu achten, da die Bindungswirkung, auf die sich das Hauptinteresse des Steuerpflichtigen richtet, nur so weit eintritt, als der später verwirklichte Sachverhalt mit der Darstellung im Antrag übereinstimmt.²¹ Insofern schafft die verbindliche Auskunft in hohem Maße Transparenz aufseiten des Steuerpflichtigen. Indem er seine steuerlichen Verhältnisse, seine Gestaltungsabsichten im Detail und seine wirtschaftlichen Beweggründe offenlegt, tritt er nicht nur in „Vorleistung“, sondern vermittelt der Finanzbehörde auch ein viel umfassenderes Bild seiner steuerlich relevanten Situation, als sie im Festsetzungsverfahren je erhalten könnte. Die Finanzverwaltung, die aufgrund des Antrags auf verbindliche Auskunft in die Nähe des steuerlichen Beraters rückt, erfährt eben mehr über den Steuerpflichtigen als die Finanzbehörde, die lediglich einen einseitigen steuerlichen Eingriffsakt vorbereitet.

Zuständig ist nach dem Wortlaut des § 89 Abs. 2 Satz 2 AO die Finanzbehörde, die bei Verwirklichung des dem Antrag zugrundeliegenden Sachverhalts örtlich zuständig sein würde. Bei Antragstellern, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach §§ 18–21 AO kein Finanzamt zuständig ist, ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig, wenn sich der Antrag auf Steuern bezieht, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden (§ 89 Abs. 2

¹⁶ *Kühn/v. Wedelstädt*, AO, 18. Aufl. 2004, Vor § 204 Rn. 11.

¹⁷ BGBl. I 2006, 2098.

¹⁸ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 21.

¹⁹ BStBl. I 2003, 742.

²⁰ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 31.

²¹ BMF-Schreiben v. 29. 12. 2003, BStBl. I 2003, 742 Tz. 3.

Satz 3 AO) – das sind alle Steuern, die dem Bund ganz oder teilweise zufließen (Art. 108 Abs. 3 GG), also insbesondere Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer. Das BMF hat zur Zuständigkeitsverteilung ausführlich mit Schreiben vom 3. 5. 2007 Stellung genommen.²² Da es für die Zuständigkeit auf die geplanten (also späteren) Verhältnisse des Steuerpflichtigen ankommt, kann die Zuständigkeit für die Auskunftserteilung von der momentanen örtlichen Zuständigkeit bei Antragstellung abweichen.

Der Anwendungsbereich der verbindlichen Auskunft beschränkt sich auf noch nicht verwirklichte Sachverhalte. Der Steuerpflichtige hat in dem Antrag sein besonderes Dispositionsschutzinteresse darzulegen (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Aus dem Antrag muss sich also ergeben, in welcher Hinsicht die Rechtslage zweifelhaft ist und inwieweit die Auskunft die objektive Rechtsunsicherheit reduzieren bzw. beseitigen kann.²³ Ein Dispositionsschutzinteresse liegt nicht vor, wenn die Rechtslage geklärt ist, der Steuerpflichtige nur den Aufwand zur Klarstellung in seinem Einzelfall scheut. Auch darin unterscheidet sich das Instrument der Auskunft von der Inanspruchnahme einer steuerlichen Beratung, die regelmäßig dazu dient, Rechtsfragen aufgrund der vorhandenen Erkenntnismöglichkeiten (Gesetz, Rechtsprechung, Verwaltungsmeinungen) zu klären.

2. Form und Inhalt

Zu Form und Inhalt des Antrags verweist § 89 Abs. 1 Satz 4 AO auf die noch nicht erlassene Rechtsverordnung. Solange das BMF diese Befugnis nicht wahrgenommen hat, wird in der Praxis das BMF-Schreiben vom 29. 12. 2003 herangezogen.²⁴ Ob das richtig ist, ist zweifelhaft. Denn wenn der Gesetzgeber ausdrücklich das BMF als *Verordnungsgeber* zur näheren Bestimmung über Form und Inhalt ermächtigt, kann dieses die Funktion nicht im Wege eines BMF-Schreibens ausfüllen. Wenn § 89 Abs. 2 AO keine Schriftform des Antrags vorsieht, so kann das Schriftformerfordernis somit auch nicht durch BMF-Schreiben aufgestellt werden, da es die Grenzen einer bloßen Auslegung überschreitet.²⁵ Dennoch wird man natürlich in der Praxis gut beraten sein, den Antrag schriftlich zu stellen und die in Ziff. 2 des BMF-Schreibens vom 29. 12. 2003 genannten Voraussetzungen zu erfüllen.

3. Bindungswirkung

Der Wert der verbindlichen Auskunft für den Steuerpflichtigen besteht in der Bindungswirkung. Ohne die Bindungswirkung wäre die Auskunft der Finanzverwaltung zu werten wie die eines Steuerberaters, der nach Studium der einschlägigen Rechtsprechung und Verwaltungserlasse seine Prognose abgibt, wie der Sachverhalt wohl im Festsetzungsverfahren beurteilt werden wird. Stets blei-

²² IV A 4 – S 0224/07/0003, AO-StB 2007, 151. Ausführlich zur Zuständigkeit auch *Baum*, NWB 2007, Fach 2, 9311.

²³ *Hey*, Steuerplanungssicherheit (Fn. 9), S. 702 ff.; *Bruschke*, DStZ 2007, 267 (270).

²⁴ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 45.

²⁵ Anderer Ansicht wohl *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 47.

ben dabei Unwägbarkeiten. Die Bindungswirkung beseitigt diese Unwägbarkeiten, sie schafft Rechtssicherheit und gewährt Vertrauensschutz. Auch dadurch unterscheidet sich die verbindliche Auskunft von einer Beratungsleistung. Es liegt im Wesen eines Rats, dass er eine Empfehlung abgibt, deren Folgen der Ratgeber mehr oder weniger sicher abschätzt, aber die er nicht garantieren kann (so beispielsweise beim ärztlichen Rat). Dagegen ist es das Wesen der verbindlichen Auskunft, dass sie *keine* Empfehlung abgibt, sondern *nur* die (Rechts-)Folgen einer vom Steuerpflichtigen beabsichtigten Gestaltung zusichert. Schon deshalb steht die Finanzverwaltung nicht in einem Wettbewerbsverhältnis mit dem Steuerberater. Wenn aufgrund der neu eingeführten Gebührenpflicht (dazu nachfolgend III.) nunmehr aufgrund einer angeblichen Wettbewerbslage eine Umsatzsteuerpflicht des Finanzamts reklamiert wird,²⁶ so verkennt dies grundlegend das Wesen der verbindlichen Auskunft.

Auch hinsichtlich der Bindungswirkung verweist § 89 Abs. 2 Satz 4 AO auf die noch ausstehende Verordnung. Der Rechtsgrund für die Bindungswirkung ist bislang umstritten. Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sie sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und tritt also nur ein, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Erklärungen des Finanzamts entsprechende Dispositionen getroffen hat.²⁷ Die Konsequenz dieser Auffassung ist, dass die Auskunft als solche kein Verwaltungsakt ist, da ihr der entsprechende Regelungscharakter fehlt. Diese Auffassung, die schon vor der Neuregelung des § 89 AO umstritten war,²⁸ wird sich heute nicht mehr aufrechterhalten lassen. § 89 Abs. 2 AO spricht nun erstmals von der *verbindlichen* Auskunft und bringt so zum Ausdruck, dass die Auskunft selbst vom Bindungswillen der Behörde getragen ist, die Bindung also nicht erst durch Hinzutreten eines weiteren Rechtsinstituts (Treu und Glauben) erzeugt wird. Die Bindung ergibt sich aus der *Regelung* des Verwaltungsakts, die darin besteht, dass sich die Verwaltung in ihrer Rechtsauffassung festgelegt hat, soweit der später verwirklichte Sachverhalt sich mit dem der verbindlichen Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt deckt (Sachverhaltsidentität.²⁹ Die verbindliche Auskunft ist ein *feststellender Verwaltungsakt*, der verbindlich festlegt, wie die Finanzbehörde einen Sachverhalt rechtlich beurteilt. Der Grund für die Bindungswirkung liegt somit nunmehr in der verbindlichen Auskunft selbst.³⁰ Aus diesem Grunde ist auch die Auffassung unzutreffend, gegen die Erteilung einer verbindlichen Auskunft bestehe keine Rechtsbehelfsmöglichkeit.³¹ Die entgegenstehende Rechtsprechung³² ist m. E. durch die Neuregelung überholt.

²⁶ So Küffner/Zugmaier, UR 2007, 327.

²⁷ BFH v. 13.12.1989 – X R 208/87, BStBl. II 1990, 274 m. w. N.; v. 26.11.1997 – III R 109/93, BFH/NV 1998, 808.

²⁸ Anderer Ansicht etwa Schick, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Juli 2007, Vor § 204 Rn. 44; Hey, Steuerplanungssicherheit (Fn. 9), S. 714 m. w. N. in Fn. 91.

²⁹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 Rn. 53.

³⁰ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 Rn. 50.

³¹ So Bruschte, DStZ 2007, 267 (271).

³² BFH v. 16.12.1987 – I R 66/84, BFH/NV 1988, 319 m. w. N.

III. Die Kostenpflichtigkeit der verbindlichen Auskunft

Nach § 89 Abs. 3–5 AO ist die verbindliche Auskunft seit dem 19.12. 2006 gebührenpflichtig. Die Neuregelung ist bereits im Gesetzgebungsverfahren heftig kritisiert worden. Der Staat – so wurde gesagt – verdiene mit dieser Regelung an undurchschaubaren Steuergesetzen. Dies führe dazu, dass die Bürger von ihren Informationsrechten keinen Gebrauch mehr machten.³³ Kirchhof nannte sie „absurd“,³⁴ der Steuerexperte des DIHK Kühn bezeichnete sie als „völlig verückt“ und der Vorsitzende des Bundesverbands Junger Unternehmer Martin als „schlichtweg unverschämt“.³⁵ Die Ursache für die Anträge auf verbindliche Auskunft liege beim Staat, der das Steuerrecht immer mehr verkompliziere. Tatsache ist aber, dass die Gebühr für verbindliche Auskünfte im internationalen Vergleich keineswegs selten ist.³⁶ Es ist sicher richtig, den Gesetzgeber daran zu erinnern, dass das Steuerrecht einfacher werden müsse und sich mehr an systematischen Regeln zu orientieren habe. Aber es ist realitätsfremd zu glauben, dass solche Bemühungen die verbindliche Auskunft ersetzen könnten. Auch ein systematisch nach einheitlichen Regeln durchkomponiertes Steuerrecht wird in unserer komplizierten Lebenswirklichkeit und in einer hoch entwickelten Rechtsordnung noch so viele Zweifelsfragen aufwerfen, dass der Steuerpflichtige auf bindende Auskünfte der Finanzbehörden angewiesen ist.

1. Ausgestaltung der Gebührenpflicht

Die Gebühr wird nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO für die *Bearbeitung* des Antrags erhoben. Sie kann deshalb erst entstehen, wenn die Behörde mit der Bearbeitung des Antrags begonnen hat (vgl. § 38 AO). Dies ist der Zeitpunkt, in dem sich die Behörde sachlich mit dem Antrag befasst, und nicht der Zeitpunkt, in dem der Antrag eingeht.³⁷ Schon aus diesem Grunde ist der Beginn der sachlichen Befassung durch den zuständigen Sachbearbeiter aktenkundig zu machen. Nimmt der Steuerpflichtige vor diesem Zeitpunkt seinen Antrag zurück, so fällt nach dem Wortlaut des Gesetzes keine Gebühr an, ein Gebührenbescheid darf nicht ergehen.³⁸ Die Gebühr ist vom Antragsteller grundsätzlich innerhalb eines Monats nach der Bekanntgabe der Festsetzung zu entrichten (§ 89 Abs. 3 Satz 2 AO). Allerdings kann die Finanzbehörde die Entscheidung über den Antrag (nicht dessen Bearbeitung)³⁹ bis zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen (§ 89 Abs. 3 Satz 3 AO). Daraus wird man schließen müssen, dass es die Finanzbehörde in der

³³ So der Präsident des Bundes der Steuerzahler Däke lt. Berliner Morgenpost v. 21.11.2006.

³⁴ Handelsblatt v. 6.12.2006, S.19.

³⁵ Laut spiegel online v. 20.11.2006.

³⁶ Dazu Birk, NJW 2007, 1325 (1328); Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 Rn. 61.

³⁷ Simon, DStR 2007, 557.

³⁸ Anderer Ansicht offenbar BMF-Schreiben v. 12.3.2007, BStBl. I 2007 227 Tz.7.1, das scheinbar von einem Ermessen der Behörde ausgeht.

³⁹ Simon, DStR 2007, 557.

Hand hat, in Fällen unsicherer Zahlung den Fälligkeitszeitpunkt vorzuverlegen. Die Entscheidung liegt in ihrem pflichtgemäßen Ermessen, das sich nach den Umständen richtet, wie sicher der Zahlungseingang erwartet werden kann.⁴⁰

Die Gebühren sind nach dem Wert zu berechnen, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat, dem sog. Gegenstandswert (§ 89 Abs. 4 Satz 1 AO). Der Begriff des Gegenstandswerts kommt aus dem Gebührenrecht für Rechtsanwälte (früher BRAGO) und wird heute im Rechtsanwaltsvergütungsgesetz geregelt (§ 2, 23 ff RVG). Der Gegenstandswert ist danach der Wert, den der Gegenstand der anwaltlichen Tätigkeit hat (§ 2 Abs. 1 RVG), das soll der objektive Geldwert des Gegenstands sein.⁴¹ Was aber heißt das für den Antrag auf verbindliche Auskunft? Maßgebend für den Gegenstandswert – so die Finanzverwaltung – ist die steuerliche Auswirkung des vom Antragsteller dargelegten Sachverhalts.⁴² Aber bezogen auf welchen Zeitraum? Bezieht sich beispielsweise die Anfrage darauf, ob die Voraussetzung einer Sofortabschreibung (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder einer Abschreibung pro rata temporis (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG) vorliegt, so ist die steuerliche Auswirkung im Jahr der Sofortabschreibung sehr hoch, da aber die Alternative die lineare Abschreibung ist, bleibt als Vorteil letztlich nur der Zinseffekt (und evtl. die Ersparnis durch einen niedrigeren Steuersatz). Im Ergebnis wird man auf die *effektive* Steuerersparnis und nicht auf die im Jahr der Sofortabschreibung entstehende Steuerersparnis abstellen müssen, da damit das objektive – in Geldwert gemessene – Interesse nicht richtig gemessen wäre. Dies kommt auch in einer Formulierung der Finanzverwaltung im Erlass zum Ausdruck, wonach bei Dauersachverhalten auf die steuerliche Auswirkung im Jahresdurchschnitt abzustellen ist.⁴³

Der Antragsteller soll den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung erheblichen Umstände im Antrag darlegen (§ 89 Abs. 4 Satz 2 AO).⁴⁴ Die Finanzbehörde soll diesen Wert der Gebührenfestsetzung zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (§ 89 Abs. 4 Satz 3 AO). Offensichtlich unzutreffend ist das Ergebnis nur, wenn der Steuerpflichtige die steuerlichen Auswirkungen gegen klare Aussagen der Rechtsprechung oder gegen die Regeln der Logik berechnet hat. Daraus folgt, dass auch in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine Rechtsauffassung der Finanzverwaltung abfragen will, aber mit der steuerlichen Auswirkung der Beantwortung gar nicht gerechnet hat und auch nicht zwingend rechnen musste, die von ihm errechnete steuerliche Auswirkung zugrunde zu legen ist. Hat der Steuerpflichtige beispielsweise Zweifel, ob ein Vorgang steuerfrei oder dem halben Steuersatz unterworfen ist, und kommt das Finanzamt entgegen seiner Annahme zum Ergebnis, dass der volle Steuersatz anzuwenden ist, so wird der Wert der Auskunft in der vom Steuerpflichtigen errechneten steuerlichen Auswirkung – und nicht in der Annahme

⁴⁰ BMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, BStBl. I 2007, 227 Tz. 5.

⁴¹ Gerold/Schmidt/v. Eicken/Madert/Müller-Rabe, RVG, 17. Aufl. 2006, § 2 Rn 4.

⁴² BMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, BStBl. I 2007, 227 Tz. 2.1; v. Wedelstädt, DB 2006, 2716.

⁴³ BMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, BStBl. I 2007, 227 Tz. 2.2.

⁴⁴ BMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, BStBl. I 2007, 227 Tz. 2.4.

des vollen Steuersatzes – liegen.⁴⁵ Das Gesetz hat den Gegenstandswert auf mindestens 5000 Euro festgelegt (§ 89 Abs. 5 Satz 2 AO).

Die Höhe der Gebühr bestimmt sich nach § 34 GKG (§ 89 Abs. 5 Satz 1 AO). Bei einem Mindestgegenstandswert von 5000 Euro fallen demnach 121 Euro an. Bei einem Gegenstandswert von 500 000 Euro beträgt die Gebühr 2956 Euro, bei einem Gegenstandswert von 10 Mio. 31456 Euro. In entsprechender Anwendung des § 39 Abs. 2 GKG ist der Gegenstandswert auf 30 Mio. begrenzt,⁴⁶ was eine Höchstgebühr von 91456 Euro bedeutet. Hiergegen sind bei rechtlich weniger aufwendigen Fällen verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht worden, die aus Unverhältnismäßigkeit des behördlichen Aufwands zur Höhe der Gebühr herrühren.⁴⁷ Diese greifen nach meiner Auffassung nicht durch, da die Koppelung der Gebühr an den Gegenstandswert eine überkommene Methode der Typisierung ist, die auch in anderen Rechtsgebieten (Gerichtsgebühr, Verfahrensgebühr) seit langem anerkannt ist (dazu nachfolgend 2.).

Ist der Gegenstandswert nicht bestimmbar und kann er auch nicht geschätzt werden, so wird die Gebühr nach der Bearbeitungszeit bemessen (§ 89 Abs. 4 Satz 4 AO). Dabei werden je angefangene halbe Stunde 50 Euro, mindestens jedoch 100 Euro berechnet. Vor die Festsetzung der Zeitgebühr hat also das Gesetz eine Pflicht zur Schätzung aufgestellt. Dazu darf die Behörde aber nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erst greifen, wenn sie vorher die zumutbaren Möglichkeiten der Gegenstandswertermittlung ausgeschöpft hat, insbesondere den Steuerpflichtigen zur Ergänzung seines Antrags aufgefordert und auf die Möglichkeit der Schätzung hingewiesen hat.⁴⁸ In der Praxis wird die Berechnung „nach Zeittakt“ wohl der Ausnahmefall bleiben. Sie ist auch nicht unproblematisch. Wenn der Steuerberater mit seinem Mandanten eine Abrechnung nach Zeiten vereinbart, so wird er dennoch vor der Vorlage der Endabrechnung immer die Verhältnismäßigkeit prüfen. Erscheint ihm der zeitliche Aufwand im Verhältnis zum Ertrag außer Verhältnis zu stehen, so wird er – schon um die Mandantenbeziehung nicht unnötig zu belasten – den geleisteten Zeitaufwand nicht vollständig dem Mandanten berechnen. Ein solcher Korrektur- oder Kontrollfaktor fehlt bei der Zeitabrechnung des Finanzamts, da es keine Mandatsbeziehung gibt, die durch hohe Zeiten belastet werden könnte. Zwar ist die Finanzverwaltung verpflichtet, den Zeitaufwand zu dokumentieren,⁴⁹ aus allgemeinen gebührenrechtlichen Grundsätzen wird man aber auch entnehmen müssen, dass die Behörde den Antrag effizient zu bearbeiten hat. Ob das dann tatsächlich der Fall ist, wird sich nur schwer überprüfen lassen. Nur bei grobem Missverhältnis zwischen dokumentierter Zeit und geleisteter Arbeit – die in der schriftlichen Auskunft ihren Niederschlag findet – wird der Steuerpflichtige die Gebührenfestsetzung mit Aussicht auf Erfolg anfechten können.⁵⁰

⁴⁵ Ebenso *Simon*, DStR 2007, 557 (560).

⁴⁶ BMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, BStBl. I 2007, 227 Tz. 2.3.

⁴⁷ *Lahme/Reiser*, BB 2007, 412.

⁴⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, BStBl. I 2007, 227 Tz. 2.4.

⁴⁹ BMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, BStBl. I 2007, 227 Tz. 3.1.

⁵⁰ Zu den Rechtsbehelfen gegen den Gebührenbescheid *Fatouros*, DStZ 2007, 382 (390).

Wird der Antrag auf verbindliche Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen, so kann die Gebühr ermäßigt werden (§ 89 Abs. 3 Satz 4 AO). Die Entscheidung hierüber liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde. Tz. 7.2 des BMF-Schreibens vom 12. 3. 2007 sieht eine Pflicht zur anteiligen Ermäßigung vor, was bedeutet, dass lediglich der bis zum Zeitpunkt der Rücknahme des Antrags angefallene Zeitaufwand vergütet werden soll. Wird nach Gegenstandswert abgerechnet und ist nur der halbe Zeitaufwand angefallen, so darf nur der halbe Gegenstandswert zugrunde gelegt werden. Man wird davon ausgehen müssen, dass in den Fällen, in denen sich eine Entscheidung mit negativem Inhalt für den Steuerpflichtigen abzeichnet, die Behörde unter dem Gesichtspunkt der verfahrensrechtlichen Fürsorge eine Hinweispflicht trifft, so dass dieser seinen Antrag zurücknehmen kann, um eine entsprechende Gebührenermäßigung zu erreichen.

2. Verfassungsrechtliche Bedenken

Gegen die Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft werden im Schrifttum verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht. Sie sei wegen Verstoßes gegen den „steuerlichen Funktionsvorbehalt“ formell verfassungswidrig.⁵¹ Der Antrag auf verbindliche Auskunft stelle nur die Geltendmachung der verfassungsrechtlich geschützten allgemeinen Betreuungspflicht der Finanzbehörden bzw. eine im Zusammenhang mit dem steuerlichen Eingriff stehende Verfahrenshandlung gegenüber den Steuerpflichtigen dar und begründe gar keinen individuellen Vorteil, der mittels einer Gebühr abgeschöpft werden könne.⁵² Außerdem gebiete es der Grundsatz von Treu und Glauben, dass der Gesetzgeber für die Klärung von Rechtsfragen in einem so komplizierten Recht wie dem Steuerrecht nicht noch Gebühren erhebe.⁵³ Zudem entspreche die Höhe der Gebühr nicht dem Kostendeckungsprinzip, da der Bearbeitungsaufwand und die steuerliche Auswirkung des Sachverhalts nicht korrelierten.⁵⁴ Schließlich widerspreche die kumulierte Belastung eines steuerlichen Sachverhalts mit Steuern und Gebühren dem Leistungsfähigkeitsprinzip.⁵⁵

Nach meiner Auffassung greifen diese Bedenken nicht durch. Dem Grunde nach lässt sich die Gebühr durch das Äquivalenzprinzip rechtfertigen, da es sich um eine Zusatzleistung der Finanzbehörde außerhalb des regulären Festsetzungsverfahrens handelt und durchaus erhebliche Mehrverwaltungskosten anfallen können.⁵⁶ Die „Reduktion von Rechtsunsicherheit“⁵⁷ im ganz konkreten Einzelfall bringt für den davon betroffenen Steuerpflichtigen auch einen Sondervorteil, da die Finanzverwaltung sich mit der von ihm beabsichtigten Gestaltung befasst und sich im Vorhinein festlegt. Der Bundesrat hat bereits in seiner Stellung-

⁵¹ *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749.

⁵² *Simon*, DStR 2007, 557 (564); *Hans*, DStZ 2007, 421.

⁵³ *Simon*, DStR 2007, 557 (564).

⁵⁴ *Hans*, DStZ 2007, 421 (427).

⁵⁵ *Hans*, DStZ 2007, 421 (428); ähnlich *Wiebracke*, NVwZ 2007, 749 (751).

⁵⁶ So auch *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 61.

⁵⁷ *Hey*, Steuerplanungssicherheit (Fn. 9), S. 702.

nahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes die Einführung einer Kostenpflicht vorgeschlagen und dies mit dem erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand der Verwaltung bei der Bearbeitung verbindlicher Auskünfte begründet.

Für die Einführung der Gebührenpflicht lassen sich durchaus sowohl rechtssystematische als auch rechtspolitische Gründe anführen. Verwaltungsgebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die aus Anlass einer individuell zurechenbaren Leistung dem Pflichtigen auferlegt werden und die die Kosten dieser Leistung ganz oder teilweise decken sollen.⁵⁸ Sie haben insoweit eine *Ausgleichsfunktion*, als mit der Gebührenerhebung der besondere Vorteil abgegolten ist, der dem Einzelnen durch die in seinem Interesse liegende Amtshandlung zugewandt wird.⁵⁹ Sieht man diese beiden Komponenten – zurechenbare Amtshandlung und individueller Vorteil⁶⁰ – als Bestandteile des Gebührenbegriffs, so wird man nicht umhinkönnen, diese Voraussetzungen hier zu bejahen. Denn der Einzelne erhält eine ausschließlich seinen steuerlichen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gestaltungsinteressen dienende Verwaltungshandlung, da sich die Finanzverwaltung vorab und außerhalb des Veranlagungsverfahrens mit seiner steuerlichen Anfrage beschäftigt und Personalmittel einsetzt, die sonst für andere Zwecke hätten verwendet werden können. Für den Steuerpflichtigen erwächst aus diesem zusätzlichen Verwaltungsaufwand ein nicht unerheblicher Vorteil, der darin besteht, dass schon vor dem maßgeblichen Veranlagungsverfahren die Finanzverwaltung den Fall bearbeitet, seine vorgetragene Rechtsansicht prüft und sodann ihre Auffassung verbindlich dem Antragsteller mitteilt, damit dieser sie seinen Planungen zugrunde legen kann.⁶¹

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Gebührenerhebung im Bereich der klassischen Eingriffsverwaltung stattfindet.⁶² Gebühren sind nicht auf die Leistungsverwaltung beschränkt. Auch Maßnahmen der Gefahrenabwehr können als belastende Eingriffe gebührenpflichtige Amtshandlungen darstellen.⁶³ Ebenfalls wenig überzeugend ist der Hinweis auf das komplizierte Steuerrecht, das letztlich die Ursache für das Verlangen nach verbindlicher Auskunft sei. Dass das Recht (nicht nur das Steuerrecht) immer komplizierter wird, hat viele Ursachen und ist auch Ausdruck gestiegener Ansprüche und einer immer komplizierter werdenden Lebenswirklichkeit. Man mag es bedauern, aber das komplexe Recht gehört zu den Bedingungen, unter denen heute berufliche und wirtschaftliche Entfaltung stattfindet.

⁵⁸ BVerfG v. 19. 3. 2003 – 2 BvL 9/98, BVerfGE 108, 1 (18); v. 12. 10. 1994 – 1 BvL 19/90, BVerfGE 91, 207 (223); v. 6. 2. 1979 – 2 BvL 5/76, BVerfGE 50, 217 (226); v. 11. 10. 1966 – 2 BvR 179/64, BVerfGE 20, 257 (269).

⁵⁹ BVerfG v. 19. 3. 2003 – 2 BvL 9/98, BVerfGE 108, 1 (18); v. 7. 11. 1995 – 2 BvR 413/88, BVerfGE 93, 319 (344).

⁶⁰ Im Einzelnen ist vieles streitig. Teilweise wird die Notwendigkeit eines Vorteils sogar verneint (weiter Gebührenbegriff). Dazu *Tyczewski*, ZAP 1999, Fach 19, 441 (443).

⁶¹ Ebenso *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749 (753).

⁶² So aber *Hans*, DStZ 2007, 421 (424).

⁶³ Siehe VGH Bad.-Württ. v. 19. 7. 1988 – 10 S 2707/86, VBIBW 1989, 68 ff.; v. 2. 3. 1989 – 1 S 1952/88, NVwZ-RR 1989, 475 ff.

Wenn die Verwaltung zur Klärung der Rechtslage einzelnen Steuerpflichtigen eine Sonderleistung zukommen lässt, so liegt darin ein Vorteil, denn der Steuerpflichtige (Investor) steht nach der Amtshandlung regelmäßig erheblich besser da als ohne sie. Er erreicht durch die verbindliche Auskunft Rechtssicherheit, Planungssicherheit und Klarheit über die bestehenden (Investitions-)Risiken. Rechtssicherheit vor Sachverhaltsverwirklichung, also im Voraus, ist ein hohes und wertvolles wirtschaftliches Gut. Dem die Forderung nach Steuervereinfachung entgegenzusetzen, die verbindliche Auskünfte überflüssig machen sollte, ist naiv. Dem Steuerpflichtigen, der von der Finanzverwaltung Sonderleistungen in Form verbindlicher Auskünfte verlangt, helfen solche Forderungen nicht.

Vorabauskünfte beziehen sich auf noch nicht realisierte Sachverhalte und lösen damit stets einen besonderen Aufwand aus. Voraussetzung für die verbindliche Auskunft ist, dass die spätere Verwaltungsentscheidung angesichts der ungewissen Rechtslage nicht mit Sicherheit vorausgesagt werden kann.⁶⁴ Wird die geplante Gestaltung gar nicht realisiert, wäre die behördliche Prüfung auch im normalen Steuerverfahren nie durchgeführt worden. Wird sie realisiert, dann muss die Behörde im Veranlagungsverfahren den Fall jedenfalls insoweit erneut prüfen, als sie klären muss, ob die Voraussetzungen, unter denen sie die Zusage gegeben hat, tatsächlich vorliegen. Zudem liegen oftmals viele Monate dazwischen, so dass die Aufarbeitung im Verfahren über die verbindliche Auskunft kaum mehr entlastend wirkt. Bei Licht betrachtet ist die Gebühr ein Äquivalent für eine Sonderleistung der Finanzverwaltung, „die angesichts der beschränkten personellen und sachlichen Ressourcen ein effektives Auskunftsverfahren erst ermöglicht“.⁶⁵ Insgesamt ist die Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft also durchaus kein abwegiges Mittel, um den Bürgern ihre Informationsrechte zu beschneiden, sondern eher ein fairer Ausgleich für besondere Verwaltungsleistungen an Steuerpflichtige, für die häufig aufgrund erheblicher Investitionssummen auch große Steuerlasten auf dem Spiel stehen und die deshalb erheblichen Nutzen aus solchen Vorabklärungen ziehen.

Auch die Höhe der Gebühr muss aber dem Äquivalenzprinzip entsprechen. Der Gesetzgeber ist zwar berechtigt zu typisieren, jedoch darf die gebührenpflichtige Leistung nicht in grobem Missverhältnis zur vereinnahmten Gebühr stehen.⁶⁶ Deshalb wird zu Recht geltend gemacht, dass die in § 89 Abs. 3 Satz 4 AO vorgesehene Gebührenermäßigung nicht abschließend sein könne. Vielmehr sei bei verfassungskonformer Auslegung der Norm die Gebühr abzusenken, wenn der Zeitaufwand in grobem Missverhältnis zur errechneten Gebühr nach dem Gegenstandswert stehe.⁶⁷ Da der Gegenstandswert nach § 89 Abs. 5 AO i. V. m. § 39 Abs. 2 GKG auf 30 Mio. Euro begrenzt ist, beträgt die Gebühr höchstens 91456 Euro. Rechnet man diesen Betrag in Zeitaufwand entspre-

⁶⁴ Hey, Steuerplanungssicherheit (Fn. 9), S. 702.

⁶⁵ Hahn, Probleme der verbindlichen Auskunft im Steuerrecht, Ist-Schrift Nr. 389, 2001, S. 47.

⁶⁶ BVerfG v. 19. 3. 2003 – 2 BvL 9/98, BVerfGE 108, 1 (19).

⁶⁷ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 Rn. 64.

chend § 89 Abs. 4 Satz 4 AO um, müsste sich die Finanzbehörde etwa 111 Tage ausschließlich mit dem Antrag auf verbindliche Auskunft befassen.⁶⁸ Da ein solcher Zeitaufwand selbst bei komplizierten Anfragen wohl kaum erreicht werden wird, kann man bei hohen Gegenstandswerten auch unter Berücksichtigung eines weiten gesetzgeberischen Typisierungsspielraums durchaus berechnete verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine strikt am Gegenstandswert orientierte Gebührenbemessung haben.

3. Steuerliche Behandlung der Gebühr

Bezieht sich der Antrag auf die steuerliche Behandlung einzelner Aspekte der einkunftserzielenden Tätigkeit (z. B. steuerliche Behandlung von Transaktionen, Investitionen, Umstrukturierungen), so fragt sich, ob die Gebühr durch die einkunftserzielende Tätigkeit des Steuerpflichtigen veranlasst und deshalb auch als Betriebsausgabe bzw. als Werbungskosten abzugsfähig ist (§§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG). Die Inanspruchnahme eines steuerlichen Beraters wäre jedenfalls unproblematisch als erwerbsbezogener Aufwand abziehbar. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, die Gebühr sei nur abziehbar, wenn auch die zugrundeliegende Steuer abziehbar ist (§ 12 Nr. 3 EStG), was etwa bei der Gewerbesteuer bis Ende 2007 der Fall war.⁶⁹ Dafür spricht zunächst, dass die Kosten nach § 89 AO gem. § 3 Abs. 4 AO zu den steuerlichen Nebenleistungen zählen und sich nach allgemeiner Auffassung die Abzugsfähigkeit der steuerlichen Nebenleistungen nach der Abzugsfähigkeit der Steuer richtet.⁷⁰

Ausdrücklich geregelt ist dies allerdings nicht, vielmehr ist das ein Ergebnis der Auslegung des Begriffs Steuern in § 12 Nr. 3 EStG. Während aber die anderen in § 3 Abs. 4 AO genannten steuerlichen Nebenleistungen (Zinsen, Säumniszuschläge, Zwangsgelder) ein *Annex* der Steuern sind, und zwar entweder eine Sanktion für die verspätete Zahlung oder ein Druckmittel, ist dies bei der Gebühr für die verbindliche Auskunft offensichtlich nicht der Fall. Die Gebühr für die verbindliche Auskunft ist keine *steuerliche* Zusatzbelastung, auch keine Sanktion für säumige oder verspätete Steuerzahlung, sondern ein *Entgelt* für einen Mehraufwand der Verwaltung, der in unmittelbarem Zusammenhang mit erwerbswirtschaftlichen Dispositionen steht oder stehen kann. Die Gebühr erhöht auch nicht die Steuer,⁷¹ auf die sich die Auskunft bezieht, insoweit liegen die Tatbestandsmerkmale des § 12 Nr. 3 EStG nicht vor. Die Gebühr gehört vielmehr wirtschaftlich zu den *Beratungsaufwendungen*, die die Überlegungen des Steuerpflichtigen, in welcher Form bzw. Art und Weise er seine einkunftserzielende Tätigkeit gestalten möchte, begleiten. Regelmäßig ist die Gebühr für die verbindliche Auskunft somit Bestandteil der Kosten der Strukturierung und Gestaltungsberatung. Sind Planungs- und Beratungskosten in diesem Zusammenhang

⁶⁸ Simon, DStR 2007, 557 (562).

⁶⁹ Gl. A. Lahme/Reiser, BB 2007, 412.

⁷⁰ Dreneck, in: Schmidt, EStG, 26. Aufl. 2007, § 12 Rn. 54.

⁷¹ Anderer Ansicht Hans, DStZ 2007, 421 (427), der sogar von einer „Schattenbesteuerung“ spricht.

abziehbar, dann muss dies auch für die Gebühren für die verbindliche Auskunft gelten.⁷² Auch wenn ihr *Gegenstand* die steuerliche Auswirkung ist, so ist der *Anlass* doch die beabsichtigte betriebliche oder berufliche Aktivität. Die Gebühren für Anträge auf verbindliche Auskunft in Bezug auf einkommensteuerliche oder körperschaftsteuerliche Folgen betrieblicher Umstrukturierungen sind also gemäß § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben abzugsfähig. Anders ist es, wenn sich die Auskunft auf steuerfreie Einnahmen oder nicht steuerbare vermögensverwaltende Tätigkeiten bezieht. Mangels abziehbaren Aufwands kann auch die Gebühr hier nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden (vgl. § 3 c Abs. 1 EStG). Bei der steuerlichen Einordnung des vom Steuerpflichtigen für die verbindliche Auskunft der Finanzbehörde gezahlten Entgelts gilt also, dass es sich um Aufwand für Beratungsleistungen handelt, dessen steuerliche Behandlung sich nach den üblichen Grundsätzen der Abgrenzung erwerbsbezogenen Aufwands von privatem Aufwand richtet.

⁷² Gl. A. Seer, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 Rn. 75; *Bruschke*, DStZ 2007, 267 (273).