

AO - Abgabenordnung

Praktikerkommentar

von

Wolfgang Fischer, Dr. Joseph M. Forchhammer, Dr. Christof Lindwurm, Dr. Ralf Seidel, Dieter Zanzinger, Peter Leopold, Ulrich Madle, Dr. Jürgen Rader

Grundwerk mit 112. Ergänzungslieferung

rehm Heidelberg

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 8073 0213 3

uneingeschränkt geltend machen kann, wenn die Daten in einem konkreten steuerbehördlichen Verfahren zu seinem Nachteil herangezogen werden. Ihm dürfen keine Nachteile aus der zeitlichen Verlagerung des Rechtsschutzes erwachsen.

§ 89

Beratung, Auskunft

(1)¹Die Finanzbehörde soll die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind.²Sie erteilt, soweit erforderlich, Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten.

(2)¹Die 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.²Zuständig für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist die Finanzbehörde, die bei Verwirklichung des dem Antrag zugrunde liegenden Sachverhalts örtlich zuständig sein würde.³Bei 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.⁴Das 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.⁵Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie die Versicherungsteuer betrifft.

(3)¹Für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 wird eine Gebühr erhoben.²Die Gebühr ist vom

1) Anm. d. Verlages:

Für Anträge, die vor dem 4.11.2011 eingegangen sind gilt folgende Fassung (§ 26 EGAO, Anh. I.1):

(3)¹Für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 werden Gebühren nach den Absätzen 4 und 5 erhoben.²Die Gebühr ist vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten.³Die Finanzbehörde kann die Entscheidung über den Antrag bis zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen.⁴Wird ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen, kann die Gebühr ermäßigt werden.

(4)¹Die Gebühren werden nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert).²Der Antragsteller soll den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung erheblichen Umstände in seinem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft darlegen.

Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten. ³Die Finanzbehörde kann die Entscheidung über den Antrag bis zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen.

(4) ¹Die Gebühr wird nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert). ²Der Antragsteller soll den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung erheblichen Umstände in seinem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft darlegen. ³Die Finanzbehörde soll der Gebührenfestsetzung den vom Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.

(5) ¹Die Gebühr wird in entsprechender Anwendung des § 34 des Gerichtskostengesetzes mit einem Gebührensatz von 1,0 erhoben. ²§ 39 Absatz 2 des Gerichtskostengesetzes ist entsprechend anzuwenden. ³Beträgt der Gegenstandswert weniger als 10 000 Euro, wird keine Gebühr erhoben.

(6) ¹Ist 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. ²Beträgt die Bearbeitungszeit weniger als zwei Stunden, wird keine Gebühr erhoben.

(7) ¹Auf die Gebühr kann ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn die Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. ²Die Gebühr kann insbesondere ermäßigt werden, wenn ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen wird.

Erläuterungen

Übersicht

	Rz.
Ergänzende Vorschriften	
Verwaltungsanweisungen	
1. Allgemeines	1 – 3
2. Beratungspflicht (Abs. 1 Satz 1)	4, 5
2.1 Verfahrensrechtliche Hilfestellung	4
2.2 Eingeschränkte materielle Hilfestellung	5

³Die Finanzbehörde soll der Gebührenfestsetzung den vom Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. ⁴Ist der Gegenstandswert auch nicht durch Schätzung bestimmbar, ist eine Zeitgebühr zu berechnen; sie beträgt 50 Euro je angefangene halbe Stunde und mindestens 100 Euro.

(5) ¹Wenn sich die Gebühren nach dem Gegenstandswert richten, bestimmt sich die Gebühr in entsprechender Anwendung des § 34 des Gerichtskostengesetzes. ²Der Gegenstandswert beträgt mindestens 5000 Euro.

	Rz.
3. Auskunftspflicht (Abs. 1 Satz 2)	6, 7
4. Verbindliche Auskünfte (Abs. 2)	8 – 11
5. Rechtsbehelfe	12
6. Gebührenpflicht des verbindlichen Auskunftsverfahrens (Abs. 3 bis 7)	13 – 22
6.1 Grundsätzlich Gebührenerhebung (Abs. 3)	13 – 15
6.2 Regelmäßig Gegenstandswert maßgeblich (Abs. 4)	16
6.3 Keine Wertgebühr bei Gegenstandswert unter 10 000 Euro (Abs. 5 Satz 2)	17
6.4 Keine Zeitgebühr bei einer Bearbeitungszeit von weniger als zwei Stunden (Abs. 6 Satz 1)	18
6.5 Ganzer oder teilweiser Verzicht auf die Auskunftsg Gebühr (Abs. 7)	19 – 21
6.6 Korrektur der Gebührenfestsetzung	22

Ergänzende Vorschriften

Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV) vom 30.11.2007, BStBl I 2007, 820 (Anh. II.7)

Verwaltungsanweisungen

Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft), BMF-Schr. vom 29.12.2003, BStBl I 2003, 742

Zuständigkeit für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, BMF-Schr. vom 3.5.2007, BStBl I 2007, 470

Verbindliche Auskünfte der Finanzämter und des Bundeszentralamts für Steuern; Aufhebung von BMF-Schreiben, BMF-Schr. vom 18.12.2007, BStBl I 2008, 2

67.1 DA-FamEStG „Beratung, Auskunft“ (Stand 2013), BStBl I 2013, 882

Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs), BMF-Schr. vom 5.10.2006, BStBl I 2006, 594

AEAO zu § 89 (Anh. III.1)

1. Allgemeines

1 Die in Abs. 1 niedergelegte Beratungs- und Auskunftspflicht (**sog. Betreuungs- oder Fürsorgepflicht**) soll verhindern, dass bestehende Ansprüche im Steuerverwaltungsverfahren nur deshalb nicht verwirklicht werden können, weil erforderliche materiell- oder verfahrensrechtliche Erklärungen aus Unwissenheit oder Unerfahrenheit unterblieben sind. Die FinBeh., das ist im Rahmen des steuerrechtlichen **Familienleistungsausgleichs (§ 31 EStG)** die **Familienkasse** (§ 6 Abs. 2 Nr. 6, § 6 Rz. 5), kann deshalb verpflichtet sein, bei der Einleitung eines Verfahrens (§ 86 Satz 2) wie auch bei der Durchführung (§ 88) beratend tätig zu werden (BFH, BStBl II 2001, 109). Trotz der amtlichen Ermittlungspflicht der FinBeh. (§ 88), die sich auch auf den Beteiligten günstige

Umstände zu erstrecken hat, wird es vom Einzelfall abhängen, welche Hinweise geboten und ausreichend sind.

Soweit **Erklärungen** des Stpfl. **auslegungsfähig und -bedürftig** sind, bedarf es keiner Anregung, sondern der Auslegung (§§ 133, 157 BGB) durch die FinBeh. (vgl. auch § 357 Abs. 1 Satz 4), ggf. um Sachverhaltsermittlungen, die lückenhafte oder unrichtige Angaben und Zweifel beseitigen.

Die verfahrenserleichternde Hilfestellung bei der Abwicklung des Steuerschuldverhältnisses wird in **Abs. 2 um eine verbindliche (Vorweg-)Auskunft zugunsten des Stpfl. erweitert**. Die verbindliche Auskunft soll Bürgern und Unternehmen ermöglichen, steuerliche Konsequenzen bereits vor der Verwirklichung von Gestaltungsmöglichkeiten einzuschätzen. Für genau bestimmte, aber noch nicht verwirklichte Sachverhalte wird dadurch die **künftige Besteuerung festgelegt**. An einer solchen Auskunft muss im Hinblick auf die erhebliche steuerliche Auswirkung auch ein besonderes Interesse bestehen. Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft für **alternative Gestaltungsvarianten ist nicht vorgesehen** (AEAO zu § 89, Nr. 3.5.1).

Die **allgemeine Rechtsberatung in Steuerangelegenheiten** obliegt den **rechts- und steuerberatenden Berufen** (§§ 32, 33 StBerG). Hauptaufgabe der FinBeh. ist es, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85).

Im **finanzgerichtlichen Verfahren** ergibt sich die Fürsorgepflicht des Gerichts aus §§ 65 Abs. 2, 76 Abs. 2 FGO.

2. Beratungspflicht (Abs. 1 Satz 1)

2.1 Verfahrensrechtliche Hilfestellung

Zu Erklärungen oder Anträgen bzw. deren Berichtigung soll die FinBeh. nur dann **anregen**, wenn diese **offensichtlich aus Versehen oder Unkenntnis** unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind (BFH/NV 2004, 25). Die FinBeh. sollen im Einzelfall auf eine **klare Antragsstellung hinwirken** und **unklare Anträge ergänzen** lassen, soweit steuerliche Vergünstigungen antragsgebunden sind. Maßgeblich sind die tatsächlichen Besonderheiten des konkreten Sachverhalts (BFH/NV 2006, 1053). § 25 Abs. 2 Satz 1 VwVfG sieht z. B. auch vor, dass die Behörde vor Stellung eines Antrags zu erörtern hat, welche Nachweise und Unterlagen zu erbringen sind, und wie das Verfahren beschleunigt werden kann.

Die FinBeh., z. B. auch die Familienkassen beim Kindergeld (§ 31 Satz 3 EStG i. V. m § 1 Abs. 1), müssen nicht „ins Blaue hinein“ nach nicht antragsgebundenen Vorteilen forschen (BFH/NV 2004, 25) oder alle Kindergeldakten überprüfen (BFH, BStBl II 2001,

(Fortsetzung Seite 144.19)

109). Beantragen Minderjährige Kindergeld (§ 67 EStG) haben die Familienkassen darauf hinzuweisen, dass hierfür die Einwilligung oder Genehmigung des gesetzlichen Vertreters erforderlich ist (§ 79). Eine allgemeine Regel, dass an die Beratungspflicht der Familienkasse im Kindergeldrecht erhöhte Anforderungen zu stellen sind, besteht nicht (Steuervergütung § 31 Satz 1 EStG).

Ein **Hinweis auf das Fehlen eines verfahrenseinleitenden oder anspruchsbegründenden, vordrucksgemäßen** (BFH/NV 2008, 2062) **Antrags** ist dann geboten, wenn hierfür im Einzelfall besondere Umstände vorliegen. Solche ersichtlichen Gründe, den Stpfl. auf nahe liegende Befreiungsmöglichkeiten aufmerksam zu machen, können sich aus Aktenunterlagen, Anträgen oder Besprechungen in einem anderen Verfahren ergeben (BFH, BStBl II 1972, 195). Die versehentlich oder aus Unkenntnis unterbliebene Antragstellung wird für die FinBeh. nur dann **offensichtlich**, wenn sich der Antrag bei dem gegebenen Sachverhalt aufdrängt (AEAO zu § 89, Nr. 1.1), weil der Stpfl. nicht „im Bilde ist“ oder der Antrag „gewissermaßen in der Luft liegt“. Einem Industrieunternehmen, das zur Optimierung des Energiesektors einen Mitarbeiter in leitender Position eingesetzt hat, ist zuzumuten, sich über die Voraussetzungen von strom- und mineralölsteuerrechtlichen Entlastungsmöglichkeiten selbst zu informieren, so dass dem HZA im Rahmen der Bearbeitung von Entlastungsanträgen keine besondere Hinweis- oder Fürsorgepflicht obliegt (BFH/NV 2008, 2062; 2010, 2122). **Besteht** z. B. eine **Pflicht des FA**, einen Vergütungsberechtigten rechtzeitig aufmerksam zu machen, dass der von ihm eingereichte Vergütungsantrag nicht den gesetzlichen Formerfordernissen entspricht, führt das nicht zur rückwirkenden Beseitigung der eingetretenen Festsetzungsverjährung und zum Wiederaufleben des bereits erloschenen Vergütungsanspruchs (BFH/NV 2009, 1602). Für eine unwirksame Abtretungserklärung vgl. BFH, BStBl II 2014, 507. In Betracht kommt allenfalls die Geltendmachung eines **Schadenersatzanspruchs wegen einer Amtspflichtverletzung** (Art. 34 GG, § 839 BGB) vor den Zivilgerichten (BFH/NV 2012, 1658; 2008, 2062). Die FinBeh. hat den Stpfl. dort, wo sie auf einen zwar eindeutig erklärten, aber sich für den Stpfl. offensichtlich ungünstig auswirkenden Antrag stößt, auf diese Auswirkungen ebenso aufmerksam zu machen wie auf die ungünstige Auswirkung einer unterlassenen Antragstellung, wenn es erkennt, dass der Stpfl., auch bei einer Vertretung durch einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe, eine ihm günstige Antragstellungsmöglichkeit offensichtlich übersehen hat (BFH/NV 1986, 506). Hat z. B. der im gemeinsamen Haushalt lebende Ehegatte des Antragstellers Kinder, die beim Antragsteller selbst nicht zu berücksichtigen sind, ist der Ehegatte darauf hinzuweisen, dass im Falle seiner Antragstellung ein höherer Kindergeldanspruch bestehen kann (67.1 Abs. 1 Satz 4 DA-FamEStG).

Eine **allgemeine Verpflichtung**, die Stellung sachdienlicher Anträge anzuregen, **besteht nicht**, da die FinBeh. sonst in die Rolle eines Beraters geriete. Sich über die Antragsmöglichkeit zu unterrichten, ist Sache des Stpfl., was auch durch Rückfrage beim FA erfolgen kann (AEAO zu § 89, Nr. 1.1). Vor Beginn und nach Beendigung eines Verfahrens besteht keine Beratungspflicht (BFH/NV 2002, 1293).

2.2 Eingeschränkte materielle Hilfestellung

Im Rahmen der **Prüfung von Steuererklärungen** ist die Beratungspflicht insofern **eingeschränkt**, als der Stpfl. für eine sorgfältige und wahrheitsgetreue Erstellung der Steu-

5

ererklärungen zu sorgen hat und die FinBeh. auf diese Sorgfaltspflicht des Stpfl. vertrauen darf. Soweit sich in diesen Fällen eine Ermittlungspflicht ergibt, setzt auch die Beratungspflicht ein. Aufgabe des FA ist es nicht, bei Prüfung der Steuererklärung darauf zu achten, ob der Stpfl. jede sich ihm bietende Möglichkeit, Steuern zu ersparen, ausgenutzt hat (BFH, BStBl III 1960, 178; BGH, BFH/NV Beilage 2004, 93).

3. Auskunftspflicht (Abs. 1 Satz 2)

- 6 Die FinBeh. erteilt im Einzelfall erforderliche **Auskünfte** über Rechte und Pflichten (z. B. bei ungewandten Stpfl.), **soweit sie das laufende Verfahren betreffen** (BFH, BStBl II 2001, 109), wie z. B. über Rechtsbehelf, Fristberechnung, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Aussetzung der Vollziehung. Über eine Verfahrensauskunft hinaus geht das Begehren des Stpfl. auf Bekanntgabe des Namens einer Informationsperson (BFH, BStBl II 1994, 552). Die Erteilung von Auskünften über materiellrechtliche Fragen ist der FinBeh. gestattet, ohne dass darauf ein Rechtsanspruch besteht (AEAO zu § 89, Nr. 2). Bei einem Verstoß der FinBeh. gegen ihre Hinweis- und Auskunftspflicht kann der Anspruchsberechtigte rechtlich nur so gestellt werden, als wäre der Verstoß nicht passiert (BFH/NV 2007, 1090). Wird ein Vergütungsantrag erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist und damit nach dem Erlöschen des Vergütungsanspruchs gestellt, kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 Abs. 1 mit der Folge einer rückwirkenden Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 nicht in Betracht (BFH/NV 2012, 1658; 2008, 2062).

Allgemein über das materielle Recht in Verbindung mit einem konkreten Steuerverfahren **Auskunft zu geben ist keine Amtspflicht** (BGH, BFH/NV Beilage 2004, 93 zu § 839 BGB). Grundsätzlich hat sich der Stpfl. mit der aktuellen Rechtslage selbst vertraut zu machen und sich über die Voraussetzungen zur Erlangung von Steuervorteilen selbst zu informieren und die richtigen frist- und formgerechten Anträge zu stellen (BFH/NV 2012, 1934).

- 7 Die Bestimmung des **Abs. 1 Satz 2** ist durch die Formulierung „erteilt“ im Gegensatz zur Beratungspflicht des Abs. 1 Satz 1 („soll“) **eine Mussvorschrift** für die FinBeh. Durch diese umfassende Auskunftspflicht soll der Stpfl. davor bewahrt werden, nicht zu seinem (materiellen) Recht zu kommen, weil er im Bereich des (formellen) Verfahrensrechts unkundig ist. Der Umfang hat sich an dem erforderlichen Maß im Einzelfall zu orientieren. Eine allgemeine Auskunftspflicht von Amts wegen gibt es ebenso wenig wie die allgemeine Beratungspflicht nach Abs. 1 Satz 1.

4. Verbindliche Auskünfte (Abs. 2)

- 8 Ab dem **12.9.2006** gilt nach Art. 18 des Föderalismusreform-Begleitgesetzes vom 5.9.2006 (BStBl I 2006, 506) der neue **Abs. 2**. Damit wird die Befugnis der FÄ (Abs. 2 Satz 2) und des BZSt (Abs. 2 Satz 3; § 5 Abs. 1 Nr. 27 FVG, Anh. I.4), im Einzelfall auf Antrag **verbindliche Auskünfte** über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten **mit Bindungswirkung für das künftige Besteuerungsverfahren**, zu erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht, ausdrücklich als „Kann-Regelung“ **gesetzlich geregelt** (Abs. 2 Satz 1).

Das Auskunftsverfahren ist ein **eigenständiges Verwaltungsverfahren** (BFH, BStBl II 2011, 536). Die verbindliche Auskunft ist ein feststellender VA (§ 118 Satz 1, BFH, BStBl II 2012, 651), der bekannt zu geben ist (§§ 119, 121, 122, 124), nach den §§ 129 bis 131 geändert und auch angefochten werden kann (BFH, BStBl II 2012, 651; 2010, 996).

Dem Antragsteller und (zukünftigen) Stpfl. wird dadurch Gelegenheit gegeben, bereits vor der Verwirklichung von steuerrelevanten Sachverhalten, die daraus sich ergebende steuerliche Auswirkung zu kennen. Das kann z. B. ausländischen Investoren, die bislang in Deutschland nicht steuerpflichtig waren, steuerliche Planungssicherheit verschaffen. Ein Auskunftsverlangen zu Gestaltungsvarianten oder die bindende Auskunft über Rechtsfragen im Zusammenhang mit geplanten Sachverhalten, ist nicht vorgesehen.

Auf Grund der Ermächtigung in § 89 Abs. 2 Satz 4 hat das BMF die **„Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 Abgabenordnung (Steuerauskunftsverordnung – StAuskV)** am 30.11.2007, BStBl I 2007, 820 (Anh. II.7) erlassen. Geregelt werden darin Form und Inhalt des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft (§ 1 StAuskV) und deren Bindung (§ 2 StAuskV). Betrifft der Sachverhalt mehrere Personen (§ 179 Abs. 2 Satz 2), kann die Auskunft nur von allen Beteiligten gemeinsam beantragt werden (§ 1 Abs. 2 StAuskV). Soll der zugrunde liegende Sachverhalt durch eine Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse verwirklicht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existiert, kann der Antrag von einer dritten Person gestellt werden, die daran ein eigenes berechtigtes Interesse hat (§ 1 Abs. 3 StAuskV). Die erteilte verbindliche Auskunft wirkt nur gegenüber dem, dessen künftige Besteuerung Gegenstand der Auskunft ist (§ 45) und wenn der später verwirklichte Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht (§ 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV). Die Bindungswirkung gilt nur zugunsten des Stpfl. (§ 2 Abs. 1 Satz 2 StAuskV; BFH, BStBl II 2014, 325). Ändern sich die der verbindlichen Auskunft zugrunde liegenden Rechtsnormen, entfällt die Bindungswirkung ab diesem Zeitpunkt (§ 2 Abs. 2 StAuskV).

Die **StAuskV** gilt für alle verbindlichen **Auskünfte**, die **ab dem 12.9.2006** erteilt worden sind. Für Auskünfte mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben, die **bis zum 11.9.2006 erteilt worden sind**, sind die **Nrn. 4 und 5 des BMF-Schrb. vom 29.12.2003, BStBl I 2003, 742 weiter anzuwenden**.

Ergänzende **weitere Hinweise** zum Verfahren bei „verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2“ enthält die Regelung im **AEO zu § 89, Nr. 3 (Anh. III.1)**.

Bis 11.9.2006 konnten die **FinBeh.** auch **verbindliche Auskünfte** über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erhebliche steuerliche Auswirkung ein besonderes Interesse besteht (vgl. BMF-Schrb. vom 29.12.2003, BStBl I 2003, 742). Solche **Zusagen können** das FA nach den von der Rechtsprechung aus Treu und Glauben entwickelten Grundsätzen **binden** (BFH/NV 1995, 369). Das gilt nur, wenn der Stpfl. den Sachverhalt in allen wesentlichen Punkten objektiv richtig und vollständig dargestellt hat. Zweifel in der Sachverhaltsdarstellung gehen zu Lasten des Stpfl. Eine Pflicht zur Sachverhaltsermittlung besteht im Rahmen des gesetzlich nicht geregelten Auskunftsersuchens nicht (BFH/NV 1994, 838). Bei mündlichen Auskünften sind an den Nachweis der die Bindung des FA be-

gründenden Merkmale strenge Anforderungen zu stellen. Zuständig für die Erteilung ist der Amtsleiter oder der für die spätere Veranlagung zeichnungsberechtigte Beamte (BFH, BStBl II 1990, 274). Die FinBeh. entscheidet darüber nach pflichtgemäßem Ermessen, so dass die Ablehnung im Einzelfall durchaus ermessensgerecht sein kann.

9 Für den **Bereich der Außenprüfung** ist in den §§ 204 bis 207 die **verbindliche Zusage** im Anschluss an eine Außenprüfung als besondere Form der Auskunftserteilung geschaffen worden. Danach kann die FinBeh. auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Stpfl. von Bedeutung ist (§ 204).

10 Das Betriebsstätten-FA hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im Einzelfall **die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind** (§ 42e EStG, **Anrufungsauskunft**). Diese Auskunft ist nicht nur eine Wissenserklärung (unverbindliche Rechtsauskunft) des Betriebsstätten-FA, sondern ein bindender feststellender VA. Der Arbeitgeber kann die förmliche Entscheidung auch finanzgerichtlich überprüfen lassen (BFH, BStBl II 2010, 996; BMF-Schrb. vom 18.2.2011, BStBl I 2011, 213). Das gilt auch für die Aufhebung (Rücknahme, Widerruf) einer Anrufungsauskunft mit Wirkung für die Zukunft (BFH, BStBl II 2010, 233).

Zur **Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen internationalen verbundenen Unternehmen** (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs) und deren Bindungswirkung für die FinBeh. vgl. Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen, BMF-Schrb. vom 5.10.2006, BStBl I 2006, 594, Tz. 6 zur Bindungswirkung. Die Ablehnung, das Vorabverständigungsverfahren zu eröffnen, ist eine Entscheidung über den APA-Antrag und damit ein VA. Die Entscheidung steht im pflichtgemäßen Ermessen des für die Durchführung des **Verfahrens zuständigen BZSt** und wird im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde getroffen (Merkblatt Tz. 3.9).

11 Für das **Zollrecht** gilt der **Zollkodex (ZK)**. Auskünfte über die Anwendung des Zollrechts werden erteilt, wenn der Antrag sich auf eine tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr bezieht (Art. 11 ZK). Daneben erteilen die Zollbehörden verbindliche (bindende) Zolltarif- oder Ursprungsauskünfte (Art. 12 ZK in der geänderten Fassung vom 19.12.1996, ABl. EG Nr. L 17/1).

5. Rechtsbehelfe

12 Lehnt es die FinBeh. im Einzelfall ab, überhaupt **Verfahrensauskünfte** nach § 89 zu erteilen, oder weil die nach **Abs. 2** geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt sind oder weil es z. B. bereits an der Beteiligteigenschaft (§ 78) fehlen soll, handelt es sich um einen mit dem Einspruch (§ 347) anfechtbaren VA.

Gegen die erteilte verbindliche Auskunft, unabhängig davon, ob die Auskunft der Rechtsauffassung des Antragstellers entspricht („positive Auskunft“) oder (teilweise) nicht („negative oder modifizierte Auskunft“) (**Abs. 2**) wie auch gegen die Ablehnung der verbindlichen Auskunft ist der Einspruch (§ 347) und das finanzgerichtliche Ver-

fahren (§ 40 Abs. 1 FGO) gegeben (BFH, BStBl II 2012, 651; 2010, 996). Das FG ist bei der Überprüfung der Ermessensentscheidung durch § 102 FGO beschränkt und darf keine eigenen Ermessenserwägungen anstellen (BFH, BStBl II 2011, 233). Eine verbindliche Auskunft kann gerichtlich nur insoweit überprüft werden, ob das FA den zu beurteilenden Sachverhalt zutreffend erfasst hat und ob dessen rechtliche Einordnung in sich schlüssig und nicht evident fehlerhaft ist (BFH/NV 2014, 1014; AEAO zu § 85, Nr. 3.7).

Unzutreffende, unvollständige oder missverständliche Auskünfte oder Anregungen (**Abs. 1**) treffen keine verbindliche Einzelfallregelung (§ 118). **Der Einspruch gegen eine negative Auskunft ist unzulässig.** Soweit dadurch für den Beteiligten verfahrensrechtliche Nachteile verbunden sind, sind diese unverschuldet. Hat das FA die Rücknahme eines fristgebundenen Antrags oder Rechtsbehelfs angeregt, weil in einem anderen Verfahren darüber sachlich zu entscheiden sei, kann es bei fehlerhafter Belehrung nicht Fristversäumnis des Antrags oder Bestandskraft des VA einwenden. Bei Fristversäumnis ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 zu gewähren. Der Anspruchsberechtigte kann aber nur so gestellt werden, als wäre der Fehler der FinBeh. nicht passiert (BFH/NV 2012, 1658; 2007, 1090). Ist das wegen Ablauf der Festsetzungsfrist nicht möglich, kann das wegen einer vermeintlichen Amtspflichtverletzung des mit der Bearbeitung des Antrags befassten Mitarbeiters des FA allenfalls zu **Schadenersatzansprüchen wegen Amtspflichtverletzung** führen, die vor den **Zivilgerichten** geltend zu machen sind (Art. 34 GG, § 839 BGB, BFH/NV 2012, 1658; 2008, 2062).

Kann bei einem eindeutigen Verstoß der FinBeh. gegen die Fürsorgepflicht dem Stpfl. auch nicht mit einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 (§ 130) geholfen werden, kann ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit nach § 227 Abs. 1 gerechtfertigt sein (AEAO zu § 89, Nr. 1.2, BFH/NV 1986, 506).

6. Gebührenpflicht des verbindlichen Auskunftsverfahrens (Abs. 3 bis 7)

6.1 Grundsätzlich Gebührenerhebung (Abs. 3)

Das **JStG 2007** hat das in Abs. 2 vorgesehene **Verfahren für die Erteilung verbindlicher Auskünfte über steuerliche Sachverhalte** wegen einer individuellen Leistung ggü. dem Antragsteller, die nicht Hauptaufgabe der Finanzverwaltung ist (§ 85) und nicht zur Steuerfestsetzung und -erhebung gehört, **gebührenpflichtig** gemacht (BT-Drs. 16/3368 vom 9.11.2006). Der BFH hält die Gebührenpflicht dem Grunde und der Höhe nach für verfassungsgemäß (BFH, BStBl II 2011, 536).

Nicht gebührenpflichtig sind Anträge auf verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung nach §§ 204 ff. oder für Lohnsteueranrufungsauskünfte nach § 42e EStG. **Anfragen, die keine verbindliche Auskunft des FA nach Abs. 2 zum Ziel haben, bleiben weiterhin gebührenfrei** (AEAO zu § 89, Nr. 4.1.4).

Die **Gebührenpflicht besteht erstmals** für Anträge, die nach dem 18.12.2006 (Art. 20 Abs. 1 JStG 2007) beim FA oder BZSt eingehen (§ 89 Abs. 3 bis 5 a. F. JStG 2007). § 89 Abs. 3 bis 7 n. F. gilt für Anträge, die nach dem 4.11.2011 eingehen (Art. 97 § 25 EGAG, Anh. I.1). Die Gebühren fließen jeweils dem Land oder Bund zu, deren Behörde für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist (§ 3 Abs. 5 Satz 3).

Die **Auskunftsgebühr** darf als **steuerliche Nebenleistung** (§ 3 Abs. 4) nach der derzeitigen gesetzlichen Regelung **die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern** (§ 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG). Damit wird die Gebühr nicht der wirtschaftlichen Sphäre zugerechnet und belastet den Stpfl. auch dann, wenn keine privaten Gründe zur Auskunft Veranlassung gaben.

14 Bereits der **Antrag** auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft **löst den Gebührentatbestand** aus (Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Satz 2), nicht erst der Beginn der Bearbeitung oder die Entscheidung über den Antrag bzw. die Bekanntgabe der Entscheidung. Gebühren sind grundsätzlich auch dann zu entrichten, wenn die FinBeh. in ihrer verbindlichen Auskunft eine andere Rechtsauffassung vertritt als der Antragsteller, wenn sie die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ablehnt oder wenn der Antrag zurückgenommen wird (AEAO zu § 89, Nr. 4.1.2). Entspricht der Antrag nicht den formellen Anforderungen, ist der Antragsteller vor einer Ablehnung auf diese Mängel und die mögliche Ergänzung hinzuweisen.

15 Die von der FinBeh. festgesetzte Gebühr ist **innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des schriftlichen Festsetzungsbescheids** (zum Bekanntgabebvollmächtigten vgl. § 80 Rz. 15 ff., § 122 Rz. 38 ff.) zu entrichten (Abs. 3 Satz 2, AEAO zu § 89, Nr. 4.4.1). Die FinBeh. kann die Entscheidung von der Zahlung abhängig machen (Abs. 3 Satz 3), z. B. dann, wenn der Zahlungseingang nicht gesichert erscheint. Säumniszuschläge (§ 240 Abs. 2) oder Zinsen (§ 233) können auf steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4) nicht anfallen.

6.2 Regelmäßig Gegenstandswert maßgeblich (Abs. 4)

16 Die **Gebühr** bemisst sich regelmäßig **nach dem Gegenstandswert (Abs. 4 Satz 1, AEAO zu § 89, Nr. 4.2)**. Das ist die wertmäßige steuerliche Auswirkung, die die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (vgl. § 52 Abs. 1 GKG). Bei Dauersachverhalten wird auf die steuerliche Auswirkung im Jahresdurchschnitt abgestellt.

Der **Antragsteller** soll den **Gegenstandswert selbst bestimmen** und zusammen mit den hierfür maßgeblichen Umständen **bei Antragstellung angeben (Abs. 4 Satz 2)**. Fehlende oder unvollständige Angaben können nachgebracht werden. Grundsätzlich soll dem erklärten Gegenstandswert gefolgt werden, soweit das nicht zu einem offensichtlichen unzutreffenden Ergebnis führt (**Abs. 4 Satz 3**). Will das FA von dem erklärten Gegenstandswert abweichen oder konnte der Antragsteller keine Angaben zum Gegenstandswert machen, ist dem Antragsteller vor Erlass des Gebührenbescheids rechtliches Gehör (§ 91) zu gewähren.

6.3 Keine Wertgebühr bei Gegenstandswert unter 10 000 Euro (Abs. 5 Satz 2)

17 Der **Gegenstandswert** muss **im Zweifel durch Schätzung** ermittelt werden (**Abs. 6 Satz 1**) und ist **auf 30 Mio. Euro begrenzt** (§ 39 Abs. 2 GKG). Die Gebühr beträgt entsprechend § 34 GKG **höchstens 91 456 Euro** bei ab dem 1.8.2013 gestellten Anträgen 109 736 Euro (vgl. Gebührentabelle für Gegenstandswerte bis 500 000 Euro, Anlage 2 zu § 34 GKG). **Auskünfte mit einer steuerlichen Auswirkung (Gegenstandswert) unter 10 000 Euro bleiben gebührenfrei (Abs. 5 Satz 2)** gilt für Anträge, die nach dem 4.11.2011 bei der zuständigen Behörde eingegangen sind, Art. 97 § 25 EGAO, Anh. I.1). Die **Mindestgebühr beträgt 219 Euro**. Ein **Auslagensatz ist nicht vorgesehen**.

6.4 Keine Zeitgebühr bei einer Bearbeitungszeit von weniger als zwei Stunden (Abs. 6 Satz 1)

Eine **Zeitgebühr** ist dann anzusetzen, wenn der Gegenstandswert auch nicht durch Schätzung anhand objektiver Anhaltspunkte bestimmt werden kann. Soll eine solche Zeitgebühr erhoben werden, muss der zeitliche Aufwand für die Bearbeitung des Antrags dokumentiert werden (AEAO zu § 89, Nr. 4.3). Zu diesem Zeitaufwand rechnen die Sachverhaltsermittlung und dessen rechtliche Würdigung. Die Zeitgebühr **beträgt 50 Euro je angefangene halbe Stunde. Bis zu einer Bearbeitungszeit von zwei Stunden fällt keine Gebühr an** (gilt für Anträge, die nach dem 4.11.2011 bei der zuständigen Behörde eingegangen sind, Art. 97 § 25 EGAO, Anh. I.1). 18

6.5 Ganzer oder teilweiser Verzicht auf die Auskunftsgebühr (Abs. 7)

Ist die Erhebung im Einzelfall unbillig, kann ganz oder teilweise auf die Gebühr verzichtet werden (**Abs. 7 Satz 1**; vgl. § 234 Abs. 2). Beispielfhaft **kann die Gebühr ermäßigt werden, wenn der Antrag vor Bekanntgabe der Entscheidung zurückgenommen wird (Abs. 7 Satz 2). Die Umstände, die in einem solchen Fall für eine Ermäßigung maßgeblich sein können, fehlen ebenso, wie Ermessenskriterien zur Höhe der dann festzusetzenden Gebühr.** Das Ergebnis der Ermessensausübung, die dem Zweck der Ermächtigung folgen soll (§ 5), bleibt unbestimmt und ist auch nur eingeschränkt überprüfbar (§ 102 FGO). Die Regelung korrespondiert nicht mit dem neu eingefügten § 178a „Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Finanzbehörden“. Auch kann das Verwaltungskostengesetz nicht dienen, da die Gebühr zu den steuerlichen Nebenleistungen zählt (§ 3 Abs. 4, § 1 Abs. 3). 19

Die Finanzverwaltung hat sich in der Regelung im AEAO zu § 89, Nr. 4.5.2 insofern gebunden, als die Gebühr auf Null zu ermäßigen ist, wenn die FinBeh. mit der Bearbeitung des Antrages noch nicht begonnen hat. In einem solchen Fall kann von der Erteilung eines Gebührenbescheids abgesehen werden. Hat die FinBeh. mit der Bearbeitung des Antrags begonnen, ist der bis zur Rücknahme des Antrags angefallene Bearbeitungsaufwand angemessen zu berücksichtigen und die Gebühr anteilig zu ermäßigen (AEAO zu § 89, Nr. 4.5.2). Die Ermittlung des Bearbeitungsaufwands wird i. A. nicht dokumentiert und ist auch gemessen am möglichen Gesamtbearbeitungsaufwand schwer abgrenzbar. 20

Denkbar ist auch ein Gebührenverzicht, wenn ein Auskunftsantrag tatsächlich durch eine gänzlich **unvertretbare Verwaltungsanweisung provoziert worden ist** (BFH, BStBl II 2011, 536). 21

6.6 Korrektur der Gebührenfestsetzung

Als steuerliche Nebenleistung (Abs. 3 Satz 4) kann die Gebührenfestsetzung nach den §§ 129 bis 131 korrigiert werden. Die Festsetzung kann im Einspruchsverfahren überprüft werden (§§ 347 ff.). Die gerichtliche Überprüfung ist nur eingeschränkt möglich (§ 102 FGO). 22