

Schriften zum Steuerrecht

Band 2

**Auskünfte und Zusagen
von Finanzbehörden**

Von

Dr. jur. Alfred Monreal

Notarassessor



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

ALFRED MONREAL

Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden

Schriften zum Steuerrecht

Band 2

Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden

Von

Dr. jur. Alfred Monreal
Notarassessor



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1967 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1967 bei Alb. Sayffaerth, Berlin 61
Printed in Germany

Vorwort

Es gibt wohl kaum ein Rechtsproblem, das die Rechtsprechung der Steuergerichte und die steuerrechtliche Literatur mehr beschäftigt hat als die Fragen, die mit dem Thema „Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden“ im Zusammenhang stehen.

Es konnten allein 38 RFH- und 105 BFH-Entscheidungen sowie 52 Urteile von Finanzgerichten ausfindig gemacht werden, die alle dieses vielschichtige, in allen Einzelfragen umstrittene Thema behandeln. Die Zahl von rund 230 Abhandlungen über Auskünfte und Zusagen im Steuerrecht zeigt, welche Bedeutung man allgemein diesen Fragen beimißt.

Bereits am 18. Januar 1961 hat sich der Deutsche Bundestag einmal im Rahmen einer Fragestunde mit dem Auskunfts- bzw. Zusagenproblem befaßt¹. Es ging um die Frage der Institutionalisierung eines Auskunftsverfahrens mit der Einrichtung der verbindlichen Zusage und Vorwegentscheidung des Finanzamtes, etwa nach dem Vorbild des schwedischen² oder amerikanischen³ Steuerrechts.

Im Jahre 1964 hat die Bundesregierung einen entsprechenden Gesetzentwurf eingebracht, der jedoch infolge seiner Mängel zu Recht nicht zum Gesetz erhoben wurde.

Die Fragen um die Verbindlichkeit von Auskünften und Zusagen sind somit gerade heute wieder aktueller als je zuvor.

Eine gesetzliche Regelung scheint für die nächste Zukunft nicht zu erwarten sein. Gerade deshalb scheint es mir angebracht, eine Übersicht über den Stand der Meinungen zu liefern und die Rechtsprobleme systematisch zu erörtern und einer Lösung zuzuführen.

Die vorliegende Arbeit beabsichtigt, der finanzbehördlichen Praxis die Übersicht zu erleichtern und auf der anderen Seite den Steuer-

¹ Vgl. Thoma FR 1961 S. 145.

² Vgl. Flick StW 1961 Sp. 569 ff.

³ Vgl. Flick StW 1962 Sp. 43 ff.

pflichtigen einen Weg zu weisen, wie trotz Fehlens einer gesetzlichen Regelung eine Bindung der Finanzbehörden vor Erteilung eines Steuerbescheides herbeigeführt werden kann.

Die Vielzahl der Probleme sind aufgezeigt und die Rechtsprechung und Literatur, soweit ersichtlich, vollständig dargestellt und verarbeitet.

Koblenz, im Juni 1966

Der Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Erster Teil

Begriff und Rechtsnatur der „Auskunft“ und „Zusage“

Erster Abschnitt

<i>Die Begriffe „Auskunft“ und „Zusage“</i>	15
I. Der Begriff „Auskunft“	15
1. Im allgemeinen Sprachgebrauch	15
2. Im Steuerrecht	15
II. Die Arten der Auskunft im Steuerrecht	16
1. Die Rechtsauskunft	16
a) als Tatbestandsauskunft	16
b) als Rechtsfolgenauskunft	17
2. Die Tatsachenauskunft	17
3. Die Tatsachen- und Rechtsfolgenauskunft	18
III. Die „Auskunft allgemeiner Art“ und die „konkrete Auskunft“	18
1. Die Auskunft allgemeiner Art	18
2. Die konkrete Auskunft	19
IV. Der Begriff der Zusage und sein Verhältnis zum Begriff der Auskunft	19
1. Im Sprachgebrauch	19
2. Im Steuerrecht	20
V. Kritik und Stellungnahme	22
VI. Die Arten der Zusage	26
1. Die Zusage, einen bestimmten Sachverhalt rechtlich in einer bestimmten Art und Weise zu behandeln	26
2. Die Zusage, einen Sachverhalt zu unterstellen	27
VII. Die Abgrenzung der „Auskunft“ und „Zusage“ von anderen Erklärungen, insbesondere von „Vorbesprechungen“ und „allgemein gehaltenen Erörterungen“	27

Zweiter Abschnitt

<i>Die Rechtsnatur der „Auskunft“ und „Zusage“</i>		33
I. Die Problematik		33
1. Der Begriff der „Verfügung“ im Sinne der AO		33
2. Der Steuerverwaltungsakt		34
II. Die Rechtsnatur der in den Steuergesetzen vorgesehenen Auskünfte von Finanzbehörden an Steuerpflichtige		36
1. Die Rechtsnatur der Zollltarifauskunft		36
2. Die Auskunft gemäß § 56 LStDV, die sog. Lohnsteueranrufungsauskunft		37
3. Die Rechtsnatur der Auskunft gemäß § 128 LAG		38
III. Die Rechtsnatur der in den Steuergesetzen <i>nicht</i> vorgesehenen Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden an Steuerpflichtige		39
1. Die Rechtsnatur der Auskunft		39
a) Die Rechtsprechung		39
b) Die Literatur und die eigene Untersuchung		40
2. Die Rechtsnatur der Zusage		45
a) Die Rechtsprechung		46
b) Die Literatur		48
c) Stellungnahme		49

Zweiter Teil

**Bedeutung und Wirkung der Lohnsteueranrufungsauskunft
(§ 56 LStDV) und Auskunft nach § 128 LAG**

Erster Abschnitt

<i>Die Lohnsteueranrufungsauskunft</i>		55
I. Einleitung		55
II. Die Bedeutung der Lohnsteueranrufungsauskunft, die dem Arbeitgeber erteilt worden ist, für die Haftung desselben		56
III. Die Bedeutung der Lohnsteueranrufungsauskunft, die dem Arbeitgeber erteilt worden ist, für die Steuerschuld des Arbeitnehmers		61
IV. Die Bedeutung der Lohnsteueranrufungsauskunft, die dem Arbeitnehmer erteilt worden ist		62

Zweiter Abschnitt

<i>Die Auskunft gemäß § 128 LAG</i>		63
-------------------------------------	--	----

Dritter Teil

**Die Bedeutung der im Gesetz nicht vorgesehenen Auskünfte
und Zusagen für das Steuerfestsetzungs(Veranlagungs-)verfahren**

Erster Hauptabschnitt

*Die konkrete Rechtsauskunft und die Zusage einer
bestimmten rechtlichen Behandlung eines Sachverhalts*

Die Rechtfertigung der Zusammenbehandlung von Rechtsauskunft und Zusage und Problemstellung	65
--	----

Erster Abschnitt

<i>Die „unrichtige“ Rechtsauskunft und Zusage</i>	69
---	----

I. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	69
II. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	71
A. Der gegenwärtige Stand der Rechtsprechung	71
B. Die Entwicklung der BFH-Rechtsprechung	73
III. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte	81
IV. Die steuerrechtliche Literatur zu dem gestellten Problem	82
A. Die Autoren, die eine Bindung der Finanzbehörden an unrichtige Rechtsauskünfte und Zusagen ablehnen	83
B. Die Autoren, die eine Bindung der Finanzbehörden an unrichtige Rechtsauskünfte und Zusagen bejahen	86
V. Der eigene Standpunkt	94

Zweiter Abschnitt

<i>Die „unzutreffende“ Rechtsauskunft und Zusage</i>	101
--	-----

Erster Unterabschnitt

<i>Andere Auslegung oder Ausdeutung des Gesetzes</i>	101
I. Vorbemerkung	101
II. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes	101
A. Die Behörde legt das Gesetz nachträglich anders aus	101
B. Die Behörde hält nachträglich eine andere Ausdeutung eines Ge- setzesbegriffes für zutreffend	102
III. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	103
A. Die Behörde legt das Gesetz nachträglich anders aus	103
B. Die Behörde hält nachträglich eine andere Ausdeutung eines Ge- setzesbegriffes für zutreffend	106
IV. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte	114

V. Die Literatur	114
VI. Stellungnahme	116

Zweiter Unterabschnitt

Andere Ermessensausübung 121

I. Vorbemerkung	121
II. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes	122
III. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	123
IV. Die Literatur	125
V. Stellungnahme	125

Dritter Abschnitt

Die einzelnen Voraussetzungen, unter denen eine Bindung an Auskünfte und Zusagen angenommen werden kann 126

Vorbemerkung	126
I. Der Steuerpflichtige muß dem Finanzamt in seiner eigenen Steuerangelegenheit einen bestimmten Sachverhalt unterbreiten und zu erkennen geben, daß er hinsichtlich dieses Sachverhalts eine verbindliche Auskunft oder Zusagen erstrebt	126
II. Wird die finanzbehördliche Erklärung nur mündlich erteilt, so liegt die Vermutung nahe, daß nur eine unverbindliche Meinungsäußerung — keine Auskunft oder Zusage — gegeben ist	132
III. Das Finanzamt muß durch seine Beamten, die für die spätere Veranlagung zuständig sind, die erbetene Auskunft oder Zusage geben	134
IV. Der Bindungs„wille“. Vorbehalte in der Bindung schließen die Bindung aus	148
V. Die Auskunft oder Zusage muß vor dem Abschluß des Geschäfts gegeben und ursächlich für den Abschluß des Geschäfts gewesen sein	155
VI. Der Steuerpflichtige muß darauf vertrauen und vertrauen dürfen, daß die Auskunft bzw. Zusage zutreffend ist und die Finanzbehörde sich bei der später erfolgenden Steuerfestsetzung danach richtet.. Er muß die zur Bindung notwendigen Dispositionen in diesem Vertrauen treffen	168
VII. Weil erfahrungsgemäß die Finanzbehörden vorbehaltlose Auskünfte und Zusagen nur selten geben, muß der Steuerpflichtige, der behauptet, vom Finanzamt eine Auskunft oder Zusage erhalten zu haben, entsprechende Tatsachen darlegen. Unklarheiten gehen zu seinen Lasten	178
VIII. Hat das Finanzamt eine Auskunft bzw. Zusage für einen Daueratbestand gegeben, so kann es im allgemeinen seine Erklärung mit Wirkung für die Zukunft widerrufen. In solchen Fällen kann sich der Steuerpflichtige bei seinen geschäftlichen Maßnahmen auf die veränderte Lage einstellen	181

Inhaltsverzeichnis	11
Zweiter Hauptabschnitt	
<i>Die konkrete Tatsachenauskunft</i>	186
I. Vorbemerkung	186
II. Die Bedeutung der falschen Tatsachenauskunft für die Haftung eines Steuerpflichtigen	186
III. Die Bindungswirkung der falschen Tatsachenauskunft	187
Dritter Hauptabschnitt	
<i>Die Zusage, einen Sachverhalt zu unterstellen</i>	189
Vierter Teil	
Die Bedeutung der im Gesetz nicht vorgesehenen Auskünfte und Zusagen für das Berichtigungsverfahren	
I. Vorbemerkung	191
II. Die Rechtsprechung	191
III. Die Literatur	193
IV. Stellungnahme	193
Fünfter Teil	
Die Bedeutung der im Gesetz nicht vorgesehenen Auskünfte und Zusagen für das Rechtsmittelverfahren	
I. Vorbemerkung	195
II. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes	195
III. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	197
IV. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte	199
V. Die Literatur	199
VI. Stellungnahme	199
Literaturverzeichnis	205
Sachverzeichnis	217

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
AbgabenDV-LA	Durchführungsverordnung über Ausgleichsabgaben nach dem Lastenausgleichsgesetz
a.F.	alte Fassung
AO	Reichsabgabenordnung
arg.	argumentum
AZO	Allgemeine Zollordnung
B	Der Betrieb
Bay.	Bayerisch
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgeschichtshof
BB	Der Betriebs-Berater
BB AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
BFH	Bundesfinanzhof
BGBL	Bundesgesetzblatt
BStA	Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht
BP	Betriebsprüfung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
DGemStZ, DGStZ	Deutsche Gemeindesteuer-Zeitung
DMEB	DM-Eröffnungsbilanz
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStRecht	Deutsches Steuerrecht
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A
DStZ/B	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe B
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESTG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzamt
FAGO	Geschäftsordnung für die Finanzämter
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft (bis 31. 12. 1961 DStR)
Inf. A	Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
Inf. L.	Die Information über Steuer und Wirtschaft für Land- und Forstwirtschaft, Garten- und Weinbau
i.S.v.	im Sinne von

JZ	Juristenzeitung
Komm.	Kommentar
KommStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
KörpStG	Körperschaftsteuergesetz
LAG	Lastenausgleichsgesetz
Lfg.	Lieferung
Loep.	BFH-Besprechungen, herausgegeben von Loepelmann
LStDB	Lohnsteuer-Durchführungsbestimmungen
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NWB-F	Neue Wirtschaftsbriefe Fach ...
OFD	Oberfinanzdirektion
OVG	Oberverwaltungsgericht
R	Rechtssatz
RAO	Reichsabgabenordnung
Rdn	Randnote
RdNr.	Randnummer
Reg.	Regelungen mit dem Finanzamt (von Maaßen)
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RLA	Rundschau für den Lastenausgleich
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP-BI.	Blattei-Handbuch „Rechts- und Wirtschaftspraxis“
sc.	scilicet
Slg.	amtliche Sammlung
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stb.	Der Steuerberater, Mitteilungsblatt
Stbg.	Die Steuerberatung
Stbjb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StRK-Anm.	Anmerkungen zur Steuerrechtsprechung in Karteiform
StW	Steuer und Wirtschaft
StWa	Steuer-Warte
Tz	Textziffer
UStDB	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
Verw.Arch.	Verwaltungsarchiv
VerwGO	Bundesverwaltungsgerichtsordnung
Vfg.	Verfügung
VGH	Verwaltungsgerichtshof
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
ZBR	Zeitschrift für Beamtenrecht
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZollGes.	Zollgesetz

Erster Teil

Begriff und Rechtsnatur der „Auskunft“ und „Zusage“

Erster Abschnitt

Die Begriffe „Auskunft“ und „Zusage“

I. Der Begriff „Auskunft“

1. Unter einer Auskunft versteht man *im allgemeinen Sprachgebrauch* „eine erbetene Aufklärung oder Mitteilung“ (vgl. Der Große Herder 1953 unter dem Stichwort „Auskunft“). Man spricht von einer Auskunft, wenn eine Person oder Behörde jemandem ihre Meinung oder ihr Wissen über irgend etwas vermittelt oder ihn belehrend aufklärt¹.
2. Im *Steuerrecht* findet man den Begriff der Auskunft nur in wenigen Vorschriften:
 - a) in § 385 AO: Die beteiligten² Gemeinden können von dem Finanzamt Auskunft über Fragen der Zerlegung verlangen.
 - b) in § 23 Abs. 1 ZollGes.: Die Oberfinanzdirektion erteilt auf Antrag eine verbindliche Zolltarifauskunft über die Tarifstelle des Zolltarifs, zu der eine Ware gehört.
 - c) in § 56 LStDV: Das Finanzamt der Betriebsstätte hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.
 - d) in § 128 LAG: Das Finanzamt ist verpflichtet, dem Grundstückseigentümer oder Erbbauberechtigten sowie Personen, zu deren Gunsten ein Recht am Grundstück oder am Erbbau besteht, über Bestehen und Inhalt einer öffentlichen Last Auskunft zu erteilen.

¹ Möglicherweise kann auch ein stillschweigendes Verhalten einer Behörde einen Vertrauensschutz erheischen (vgl. Kruse StRK-Anm. § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 39 II). Diese Tatbestände fallen jedoch weder unter den Begriff der Auskunft noch unter den der Zusage, so daß sie hier außer Betracht bleiben können (vgl. dazu BFH BStBl. 1962 III S. 32).

² d. h. die an dem Zerlegungsverfahren bezüglich Steuerbeträgen oder Steuermeßbeträgen beteiligten Gemeinden (§ 382 AO).

Aus der Vergangenheit sei an dieser Stelle die Auskunft auf Grund des Erlasses des Reichsministers der Finanzen vom 9. März 1935³ betreffend die Umwandlung von Kapitalgesellschaften erwähnt⁴.

In keiner steuerlichen Vorschrift ist der Begriff der Auskunft definiert. In den angeführten Vorschriften wird der Begriff, so wie er sich im Sprachgebrauch herausgebildet hat, für das Steuerrecht übernommen, als Meinungsäußerung, Wissenserklärung oder Belehrung.

In diesem Sinne haben auch die Rechtsprechung⁵ und Literatur⁶ den Begriff der Auskunft bis in die jüngste Zeit verstanden⁷. Der Begriff der Auskunft ist jedoch noch keineswegs zu einem fest umrissenen steuerrechtlichen Fachbegriff geworden⁸. Über die neuerdings in der Rechtsprechung und Literatur angestrebte neue Begriffsbildung vgl. unten.

II. Die Arten der Auskunft im Steuerrecht

1. Die Rechtsauskunft

Die wohl am häufigsten anzutreffende Auskunftsart ist die Rechtsauskunft.

Eine solche liegt vor, wenn eine Finanzbehörde einem Steuerpflichtigen Mitteilung über eine Rechtslage macht, ihn über Rechtsfragen aufklärt oder belehrt.

Die Rechtsauskunft kommt in zwei Formen vor:

a) als *Tatbestandsauskunft*

Damit ist eine Rechtsauskunft gemeint, die sich auf Tatbestandsmerkmale einer Steuernorm bezieht, welche ihrerseits sein können:

aa) empirische Begriffe,

d. h. Begriffe, welche der Erkenntnis unmittelbar und allgemein zugänglich sind. Die Feststellung dieser Begriffe erfolgt durch Wahrnehmung von Lebensstatsachen, die in dem Begriff lediglich abstrahiert sind.

³ RStBl. 1935 S. 449 ff.

⁴ Zur Bedeutung dieser Auskunft vgl. RFH-Urteil vom 12. 10. 1943 I 66/43 RStBl. 1944 S. 11/13 im Gegensatz zur RFH-Entscheidung vom 23. 11. 1938 VI 491/38 RStBl. 1939 S. 262.

⁵ Vgl. z. B. RFH Bd. 4 S. 262; StW 1927 Nr. 535; RFH Bd. 24 S. 4/5; StW 1930 Nr. 424; StW 1937 Nr. 8; RFH Bd. 40 S. 325; BFH BStBl. 1957 III S. 173; 1958 III S. 336; 1958 III S. 436; 1959 III S. 159; FG Freiburg EFG 1956 S. 317; FG München EFG 1957 S. 177.

⁶ Vgl. z. B. Raatz StWa 1959 S. 127; Mattern Stbg. 1959, S. 274.

⁷ Vgl. hierzu unten S. 19 ff. über das Verhältnis von Auskunft und Zusage.

⁸ Obermayer NJW 1962 S. 1465.

bb) normative Begriffe.

Deren Festlegung setzt eine Wertung voraus, d. h. der Sachverhalt muß zu einer Norm in Beziehung gesetzt werden.

Die eine Tatbestandsauskunft erteilende Behörde legt ihr Wissen über die Bedeutung und den Sinngehalt eines Tatbestandsbegriffes offen. Sie erläutert, was der Gesetzgeber sich unter dem Begriff vorgestellt hat, was das Gesetz mit dem Begriff meint und erklärt, ob mit dem vorgetragenen Sachverhalt der Tatbestandsbegriff erfüllt ist.

Der Steuerpflichtige will in den Fällen, in denen er eine solche Tatbestandsauskunft begehrt, wissen, ob eine tatsächliche Gegebenheit den Begriff erfüllt, den der Tatbestand einer Norm enthält.

In aller Regel weiß er aber in diesen Fällen, welche Rechtsfolge eintritt, wenn z. B. ein bestimmter Vorgang als „Bearbeitung“ angesehen werden muß, nämlich daß dann die Umsatzsteuervergünstigung (§ 7 Abs. 3 UStG) entfällt und der normale 4 %ige Umsatzsteuersatz gilt.

Es geht dem Steuerpflichtigen in der Tatbestandsauskunft grundsätzlich also nicht um die Rechtsfolge, wie bei der nun darzustellenden zweiten Art von Rechtsauskünften.

b) als *Rechtsfolgenauskunft*

Bei dieser Art von Rechtsauskünften ist der Sachverhalt geklärt. Es macht keine Schwierigkeiten, ihn unter den gesetzlichen Tatbestand zu subsumieren. Der Steuerpflichtige möchte hier wissen, welche Rechtsfolgen sich nach den Steuervorschriften an diesen Sachverhalt knüpfen.

Die Finanzbehörden vermitteln, wenn sie eine solche Rechtsfolgenauskunft erteilen, ihr Wissen, ihre Kenntnis hinsichtlich der steuerrechtlichen Regelung. Sie belehren den anfragenden Steuerpflichtigen über die Rechtsfolgen, die sich aus einem Sachverhalt ergeben.

2. Die *Tatsachenauskunft*

In der Auskunft dieser Art wird keine rechtliche Frage behandelt, sondern Gegenstand der Erklärung sind allein Tatsachen, wie sie in der Wirklichkeit bestehen können. Hier wird „das Wissen über in der Wirklichkeit feststellbare Gegebenheiten“⁹ vermittelt.

Charakteristisch für diese Auskunftsart ist, daß sich ihr Inhalt nicht nach den Kriterien „rechtmäßig“ oder „rechtswidrig“ beurteilen läßt.

⁹ Zeidler, Gutachten S. 15.