

Benedikt Kruse

Anzeigepflicht für Steuergestaltungen und verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO

Die Fortentwicklung des Auskunftswesens als Chance im
Kampf gegen missbräuchliche Steuervermeidungsstrategien



**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH a.D. RA u StB Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-
Albrechts-Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf P. Schenke,

Julius-Maximilians-Universität Würzburg

(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Trier

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg

(geschäftsführend für die Reihe)

Begründet von: Prof. Dr. Arndt Schmehl (1970–2015)

Band 21

Benedikt Kruse

Anzeigepflicht für Steuergestaltungen und verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO

Die Fortentwicklung des Auskunftswesens als Chance im
Kampf gegen missbräuchliche Steuervermeidungsstrategien



Nomos



Onlineversion
Nomos eLibrary

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

Zugl.: Hamburg, Bucerius Law School, Diss., 2021

ISBN 978-3-8487-8227-7 (Print)

ISBN 978-3-7489-2649-8 (ePDF)

1. Auflage 2021

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaft im Herbsttrimester 2020 als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 25. Februar 2021 statt. Aktualisierungen wurden bis Juli 2020 berücksichtigt.

Für die hervorragende Betreuung und die rasche Erstellung des Erstgutachtens bedanke ich mich sehr herzlich bei Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer. Insbesondere möchte ich mich für die große Freiheit bei der Bearbeitung und die stets hilfreichen Anmerkungen bedanken. Herrn Prof. Dr. Götz T. Wiese danke ich ebenfalls sehr herzlich für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Für die Aufnahme der Arbeit in die Schriftenreihe „Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung“ möchte ich mich bei den Herausgebern herzlich bedanken.

Ganz besonderer Dank gebührt schließlich all jenen, die mich auf diesem Weg und bei der Erstellung dieser Arbeit begleitet haben. Dies gilt vor allem meinen Eltern, deren Unterstützung ich mir immer sicher sein konnte und die maßgeblich zum Erfolg dieser Arbeit beigetragen haben.

Hamburg, im März 2021

Benedikt Kruse

Inhaltsverzeichnis

Einführung: Steuergestaltungen im Fokus des Gesetzgebers	13
Teil 1: Grundlagen der Untersuchung	16
A. Ziel der Untersuchung	16
B. Methodische Grundlagen	16
C. Gegenstand der Untersuchung	17
I. Mögliche Funktionen einer Anzeigepflicht	19
1. Rechtssetzungsfunktion	19
2. Veranlagungsunterstützende Funktion	20
3. Abschreckungsfunktion	21
II. Verfolgte Regelungsziele der Anzeigepflicht	23
1. OECD-Empfehlung	23
2. Richtlinie (EU) 2018/822	25
3. Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen	26
III. Zwischenergebnis	28
Teil 2: Rechtliche Rahmenbedingungen einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen	29
A. Vorgaben des Europarechts	29
I. Ermächtigungsgrundlage	29
II. Eingriff in Grundfreiheiten	32
III. Rechtfertigung	33
IV. EU-Grundrechte-Charta	38
1. Art. 8 GRCh	38
2. Art. 15, 16 GRCh	40
3. Prüfungskompetenz des BVerfG	44
V. Zwischenergebnis	44
B. Vorgaben des nationalen Verfassungsrechts	45
I. Prüfungsmaßstab: Nationales Verfassungsrecht?	46
II. Verhinderung von Gestaltungen als Verfassungsauftrag?	48
III. Recht auf Gestaltungsfreiheit	55
IV. Berufsfreiheit der Intermediäre	59

Inhaltsverzeichnis

V. Recht auf informationelle Selbstbestimmung der Steuerpflichtigen	68
Teil 3: Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen und ihre Wirkungen in der Praxis	73
A. Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen	73
I. Persönlicher Anwendungsbereich	73
II. Sachlicher Anwendungsbereich	79
1. Grenzüberschreitende Gestaltung	79
2. Steuervorteil	80
3. Allgemeine Kennzeichen der Anzeigepflicht	82
4. Spezifische Kennzeichen der Anzeigepflicht	83
5. „Stand-Alone“-Kennzeichen der Anzeigepflicht	91
III. Zeitlicher Anwendungsbereich	94
IV. Grenzüberschreitender Informationsaustausch	97
V. Sanktionen bei Verstoß gegen die Anzeigepflicht	99
B. Die Umsetzung der Regelungsziele der Anzeigepflicht in der Praxis	99
I. Materiell-rechtliche Ebene	101
1. Unbestimmtes Tatbestandsmerkmal „Steuervorteil“	101
2. Ausgewählte Praxisbeispiele	107
a) Steuerstundungsmodelle	108
b) Einbringung in eine EU-Tochtergesellschaft	113
c) Einlegen einer Forderung in eine ausländische Tochtergesellschaft	114
d) Darlehensgewährung durch ausländische Tochtergesellschaft	115
e) Ballooning	117
f) Grenzüberschreitende Verschmelzung	118
g) Einsatz einer ausländischen Finanzierungsgesellschaft	119
3. Zwischenergebnis	120
a) Zu erwartende Vielzahl unnötiger Anzeigen	120
b) Anzeigepflicht bei unklarer Rechtslage nicht sicher bestimmbar	122
II. Verfahrensrechtliche Ebene	123
1. Offenbarungspflichten bei unklarer Rechtslage	124
a) Rechtsprechung	125
b) Literatur	126

c) Eigene Ansicht	126
2. Kontrolle von Steuererklärungen	130
3. Überprüfbarkeit durch Risikomanagementsysteme	131
4. Überprüfbarkeit in Betriebsprüfungen	135
III. Zwischenergebnis	136
Teil 4: Die Anzeigepflicht und Kooperation mit dem Steuerpflichtigen	139
A. Grundlagen des Vertrauensschutzes	140
I. Historische Entwicklung	141
II. Verfassungsrechtliche Verankerung	142
III. Vom Vertrauensschutz zur Steuerplanungssicherheit	145
B. Steuerplanungssicherheit und Rechtsetzungsfunktion: ein Zielkonflikt?	146
I. Bestandsinteresse des Steuerpflichtigen	147
II. Änderungsinteresse des Staates	148
III. Rechtsetzungsfunktion der Anzeigepflicht und Kooperation	149
1. Objektive Notwendigkeit zur Kooperation	150
2. Interessenlage der Parteien	153
a) Steuerpflichtiger	153
b) Finanzverwaltung	155
3. Zwischenergebnis	158
C. Steuerplanungssicherheit und Anzeigepflicht für Steuergestaltungen in anderen Rechtsordnungen	159
I. Reine Sanktionsregime	159
II. Kooperationsangebote an den Steuerpflichtigen	165
III. Zwischenergebnis	171
D. Konkrete Ausprägungen steuerlicher Planungssicherheit im Steuerverfahrensrecht	173
I. Vertrauensschutzgrundsatz	173
II. Venire contra factum proprium	175
III. Tatsächliche Verständigung	178
IV. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung	180
V. Advanced Pricing Agreements	180
VI. Verbindliche Auskunft	181
VII. Zwischenergebnis	182

Inhaltsverzeichnis

Teil 5: Steuerliche Planungssicherheit durch die verbindliche Auskunft	183
A. Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft	185
I. Zuständigkeit	185
II. Persönlicher Anwendungsbereich	186
III. Sachlicher Anwendungsbereich	188
1. Sachverhalt	188
2. Besonderes Interesse an der Auskunftserteilung	191
a) Rechtliche Unsicherheit	191
b) Erhebliche steuerliche Auswirkungen	193
IV. Ermessensentscheidung	194
V. Ausschlussgründe der verbindlichen Auskunft	195
1. Zu erwartende Regelung	195
2. Erzielung eines Steuervorteils	195
3. Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO	196
VI. Zeitlicher Anwendungsbereich	197
VII. Gebührenpflicht	200
B. Bindungswirkung und Bestandskraft der verbindlichen Auskunft	202
I. Reichweite der persönlichen Bindungswirkung	202
II. Reichweite der sachlichen Bindungswirkung	204
1. Änderung des Sachverhalts	204
2. Änderung der Rechtslage	205
a) Begriff der Rechtsvorschriften in § 2 Abs. 3 StAuskV	207
b) Prüfungsschritte bei rückwirkenden Gesetzen	208
c) Echte Rückwirkung	211
d) Unechte Rückwirkung	213
e) Dispositionsschutz bei unechter Rückwirkung	213
f) Zwischenergebnis	222
III. Bestandskraft der verbindlichen Auskunft	223
1. Allgemeines	223
2. Korrekturvorschriften	223
IV. Rechtsschutz	225
Teil 6: Vergleich beider Instrumente	227
A. Vergleich der persönlichen Anwendungsbereiche	227
B. Vergleich der sachlichen Anwendungsbereiche	230
I. Sachverhaltsbegriff	230
II. Besonderes Interesse an der Auskunftserteilung	230

III. Steuervorteil	231
IV. Standardisierte Gestaltungen	232
C. Vergleich der zeitlichen Anwendungsbereiche	233
D. Bindungswirkung und Bestandskraft	234
I. Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft	234
II. Bestandskraft der verbindlichen Auskunft	236
III. Rechtsschutz	237
E. Grenzüberschreitende Aspekte	238
I. Grenzüberschreitende Gestaltungen	238
II. Grenzüberschreitender Informationsaustausch	238
F. Zwischenergebnis: Gründe zur Reform der Situation <i>de lege lata</i>	241
I. Übermäßige Belastung der Finanzverwaltung durch die Anzeigepflicht	241
II. Mangelnde Verwirklichung der Rechtssetzungsfunktion	242
III. Verbindliche Auskunft in ihrer derzeitigen Ausgestaltung kein taugliches Kooperationsinstrument	242
Teil 7: Änderungsvorschläge <i>de lege ferenda</i>	244
A. Ausweitung der verbindlichen Auskunft	245
I. Vorüberlegungen grundsätzlicher Art	245
1. Erteilung verbindlicher Auskünfte rechtspolitisch wünschenswert?	245
2. Erhöhter Verwaltungsaufwand durch verbindliche Auskünfte?	248
3. Anonyme Publikation verbindlicher Auskünfte?	250
4. Entfall der Anzeigepflicht bei verbindlicher Auskunft?	252
II. Integration der verbindlichen Auskunft in das System der Anzeigepflicht	254
1. Einführung eines § 89 Abs. 2a AO	255
a) Verknüpfung der verbindlichen Auskunft mit der Anzeigepflicht	256
b) Zentrale Zuständigkeit für die Auskunftserteilung	257
c) Beibehaltung der Gebührenpflicht	262
2. Änderung des § 5 Abs. 1 Nr. 27 FVG	264
3. Änderung des AEAO zu § 89 AO, Tz. 3.5.4. Satz 1	264
a) Verbindliche Auskunft auch bei Steuergestaltungen	264
b) Verbindliche Auskunft auch in Fällen des § 42 AO	267

Inhaltsverzeichnis

4. Zu erwartende Verwaltungsvorschriften kein Ablehnungsgrund	271
5. Kein rückwirkender Entfall der Bindungswirkung bei aufgehobenen oder geänderten Rechtsvorschriften	273
6. Keine Rücknahme der verbindlichen Auskunft für die Zukunft bei geänderter FG-Rechtsprechung oder neuen Verwaltungsanweisungen	274
7. Zwischenergebnis	278
III. Zusammenfassung der unterbreiteten Vorschläge	279
IV. Vorteile der unterbreiteten Vorschläge	279
1. Zu erwartende positive Lenkungswirkung	279
2. Förderung der Rechtssetzungsfunktion der Anzeigepflicht	280
3. Steigerung der Steuerplanungssicherheit für den Steuerpflichtigen	280
B. Rechtliche Zulässigkeit der unterbreiteten Vorschläge	280
I. Verfassungsrechtliche Pflicht zur Ausweitung der Kooperation?	281
II. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	282
1. Rechtsprechung	283
2. Literatur	284
3. Zwischenergebnis	289
III. Vorbehalt des Gesetzes	290
IV. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	290
V. Zwischenergebnis	293
Fazit	295
Literaturverzeichnis	299