

Urteil vom 29. Februar 2012, IX R 11/11

Kein Anspruch auf einen bestimmten rechtmäßigen Inhalt einer verbindlichen Auskunft - verbindliche Auskunft als Verwaltungsakt

BFH IX. Senat

AO § 89 Abs 2, FGO § 102, AO § 118 S 1

vorgehend FG München, 07. Februar 2011, Az: 13 K 2769/10

Leitsätze

Das FG prüft den Inhalt einer erteilten verbindlichen Auskunft nur darauf, ob die gegenwärtige rechtliche Einordnung des --zutreffend erfassten-- zur Prüfung gestellten Sachverhalts in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) entnahm im Wirtschaftsjahr 2006/2007 aus seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen zwei Grundstücke. Im Juli 2009 beantragte er eine verbindliche Auskunft beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zu folgender Rechtsfrage:
 - a) Stellt die Bestellung des Erbbaurechts an den beiden genannten Grundstücken eine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar, wobei das Kaufangebot vom Kläger erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist angenommen wird?
 - b) Unterliegt der Veräußerungsgewinn nach Annahme des Kaufangebots nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG beim Kläger als Veräußerer nicht der Einkommensteuer?
- 2** Hierzu trug der Kläger folgenden geplanten Sachverhalt vor: Er beabsichtige, je eine Teilfläche aus den beiden Grundstücken zu Gunsten eines Dritten, einer gewerblichen Grundstücksentwicklungs GmbH, mit einem Erbbaurecht zu belasten. Der jährliche Erbbauzins solle 2,50 €/qm betragen. Der Erbbauberechtigte solle berechtigt sein, auf diesen Flächen einen Kreisverkehr zur Erschließung des geplanten Gewerbegebiets zu errichten. Das Erbbaurecht solle mit der Eintragung im Grundbuch beginnen und bis zum 31. Dezember 2017 befristet sein. Der Erbbaurechtsvertrag solle nicht sofort zustande kommen, vielmehr wolle der Kläger dem Dritten gegenüber vorerst nur ein notariell beurkundetes Angebot auf Abschluss eines Erbbaurechtsvertrages abgeben. Voraussetzung für die Annahme des Angebots solle sein, dass der Kreisverkehrsplatz rechts- und bestandskräftig genehmigt worden sei. Gleichzeitig solle der Dritte ein notariell beurkundetes Kaufangebot gegenüber dem Kläger für die Grundstücke, für die das Erbbaurecht bestellt werde, abgeben. Außerdem solle sich das Kaufangebot auch auf die Restfläche eines Grundstücks erstrecken. Der Kläger solle das Kaufangebot nur annehmen können, wenn vorher der Erbbaurechtsvertrag mit dem Dritten zustande gekommen sei. Das Kaufangebot könne frühestens am 1. Juli 2017 und spätestens bis zum 31. Dezember 2017 angenommen werden. Würde das Kaufangebot nicht bis zum 31. Dezember 2017 angenommen, solle es erlöschen. Das Erbbaurecht würde sich aber um weitere 50 Jahre verlängern, wobei der Erbbauzins ab 1. Januar 2018 entsprechend der Veränderung des Verbraucherindexes anzupassen sei.
- 3** Nach der Rechtsauffassung des Klägers sollte die Bestellung des Erbbaurechts noch keine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG darstellen, das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück mit der Bestellung des Erbbaurechts noch nicht auf den Erbbauberechtigten übergehen.
- 4** Das FA stimmte dem nicht zu. Einspruch und Klage waren erfolglos.
- 5** Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1034 veröffentlichten

Urteil, der Kläger habe keinen Rechtsanspruch auf Erteilung des spezifischen Inhalts der von ihm begehrten verbindlichen Auskunft. Insoweit habe das FA sein Auswahlermessen zutreffend ausgeübt. Ermessensfehlerhaft handele es nur dann, wenn es (1) den vorgetragenen, künftigen Sachverhalt falsch interpretiere oder (2) ohne Begründung oder mit erkennbaren Mängeln dem Rechtsstandpunkt des Klägers nicht folge oder zu folgen bereit sei oder (3) wenn sich die Finanzbehörde sehenden Auges gegen eine höchstrichterliche Rechtsprechung wende. Die Eckpunkte für das Handeln im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens verpflichteten eine Finanzbehörde nicht, in Zweifelsfragen für den Steuerpflichtigen zu entscheiden. Würde aber ohne ausreichende Begründung von einer herrschenden Auffassung oder der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewichen, liege ein Ermessensfehler vor. Im Streitfall habe das FA den geschilderten Sachverhalt zutreffend interpretiert und hierauf die Rechtsprechung des BFH in vertretbarer Weise angewandt (vgl. Urteil vom 18. August 1977 VIII R 7/74, BFHE 123, 176, BStBl II 1977, 796). Insbesondere werde mit der Genehmigung von Straße und Kreisverkehr sowie der anschließenden Bebauung das Grundstück derart verändert, dass dem Kläger keinerlei eigene --andere-- Nutzungsmöglichkeit mehr verbleibe. Die Einschätzung des FA, dass die Rückübertragung der Herrschaftsgewalt hinsichtlich dieser beiden Grundstücke praktisch auf nicht absehbare Zeit als ausgeschlossen angesehen werden müsse, erscheine akzeptabel. Dem Kläger verbleibe die Möglichkeit, für seine Rechtsauffassung im Veranlagungszeitraum der Besteuerung des Sachverhalts ggf. mit Rechtsbehelfen gegen den Einkommensteuerbescheid zu streiten.

6 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der dieser die Verletzung materiellen Rechts rügt. Die erteilte Auskunft sei inhaltlich voll auf ihre Richtigkeit überprüfbar und in der Sache falsch. Die Widmung zum Gemeindegebrauch führe nicht dazu, dass der Grundstückseigentümer das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück verliere. Dadurch werde nicht für immer eine anderweitige Nutzung für den Grundstückseigentümer ausgeschlossen. Der Kläger könne völlig frei darüber entscheiden, ob er das Kaufangebot annehme oder nicht.

7 Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil des FG und den Bescheid des FA vom 24. November 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Juli 2010 aufzuheben sowie das FA zu verpflichten, dem Kläger eine verbindliche Auskunft dahingehend zu erteilen, dass die Bestellung des Erbbaurechts an den beiden streitbefangenen Grundstücken keine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG darstellt, wenn das Kaufangebot vom Kläger erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist angenommen wird, und dass der Veräußerungsgewinn nach Annahme des Kaufangebots nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG beim Kläger als Veräußerer nicht der Einkommensteuer unterliegt.

8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Im Ergebnis zutreffend hat das FG einen Anspruch des Klägers auf eine verbindliche Auskunft mit dem von ihm begehrten Inhalt abgelehnt.

10 1. a) Gemäß § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) kann der Steuerpflichtige aus Gründen der Planungs- und Entscheidungssicherheit eine verbindliche Auskunft (Zusage) darüber verlangen, wie ein in der Zukunft liegender Besteuerungstatbestand steuerlich zu beurteilen ist. Dabei handelt es sich um einen Verwaltungsakt nach § 118 Satz 1 AO (dazu eingehend BFH-Urteil vom 30. April 2009 VI R 54/07, BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996, m.w.N.).

11 Daraus, dass auch die sog. Negativauskunft die Zusicherung einer bestimmten künftigen steuerlichen Behandlung enthält und es sich damit um einen Verwaltungsakt handelt, folgt zunächst nach allgemeinen prozessualen Grundsätzen die Statthaftigkeit von Anfechtungs- bzw. Verpflichtungsklage (BFH-Urteil in BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996, unter II.2., 3.a; Schmitz in Schwarz, AO, § 89 Rz 78; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 89 AO Rz 59; Ax/Große/Melchior/Lotz/ Ziegler, Finanz und Steuern Band 4, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., Rz 1008a; Roser in Beermann/Gosch, AO § 89 Rz 75; a.A.

--fehlende Beschwer bzw. Klagebefugnis-- Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz 304, 309; Wagner in: Kühn/v.Wedelstätt, 20. Aufl., AO, § 89 Rz 16).

- 12 b) Die gerichtliche Kontrolldichte hängt jedoch primär von der Regelungsaussage dieses Verwaltungsakts ab (dies verkennend Krumm, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2429, 2434). Gegenstand der gerichtlichen Kontrolle einer verbindlichen Auskunft ist nur ihre Regelung (für eine Qualitätskontrolle der Auskunft mit Verweis auf deren Gebührenpflicht etwa Seer in Tipke/Kruse, a.a.O.; a.A. --keinerlei Inhaltskontrolle-- Schmitz in Schwarz, a.a.O., § 89 Rz 77). Entsprechend der Funktion der verbindlichen Auskunft im Besteuerungsverfahren, dem Steuerpflichtigen Planungs- und Entscheidungssicherheit, d.h. Rechtssicherheit hinsichtlich der Einschätzung eines geplanten Sachverhalts bzw. Vertragsmodells durch die Finanzbehörde zu verschaffen (BFH-Urteil in BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996, unter II.3.), regelt die verbindliche Auskunft lediglich, wie die Finanzbehörde eine ihr zur Prüfung gestellte hypothetische Gestaltung gegenwärtig beurteilt, nicht aber trifft sie die --dem Steuerbescheid vorbehaltenen-- endgültige Aussage über die materielle Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung.
- 13 c) Die Frage nach der Art der finanzgerichtlichen Rechtmäßigkeitskontrolle einer Negativauskunft stellt sich damit als Frage nach den materiell-rechtlichen Anforderungen dar, die das FA bei der Auskunftserteilung zu wahren hat. Diese ergeben sich wiederum aus deren Zwecksetzung - der Wortlaut von § 89 Abs. 2 AO ist insoweit unergiebig.
- 14 aa) Während die behördliche Rechtmäßigkeitsprüfung im Steuerfestsetzungsverfahren rechtswidrige Steuereingriffe vermeiden soll, stellt die verbindliche Auskunft eine Leistung für den Steuerpflichtigen dar, um ihn bei der Planung zukünftiger Gestaltungen zu unterstützen, insbesondere ihm eine Risikoabschätzung im Vorfeld eines etwaigen Besteuerungsverfahrens zu erleichtern. Insbesondere kann er aus einer verbindlichen Auskunft schlussfolgern, inwieweit er im Besteuerungsverfahren, will er eine bestimmte Gestaltung steuergünstig umsetzen, den Rechtsweg zu beschreiten haben wird.
- 15 bb) Andererseits hat eine erteilte verbindliche Auskunft den Anforderungen eines fairen rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahrens zu genügen. Das FA hat den allgemeinen rechtsstaatlichen Anforderungen an jegliches behördliches Handeln sowie den aus § 89 Abs. 2 AO i.V.m. §§ 1, 2 der Steuer-Auskunftsverordnung (StAusKV) folgenden Vorgaben gerecht zu werden. Es hat zunächst den zur Prüfung gestellten Sachverhalt zutreffend zu erfassen. Die Funktion der verbindlichen Auskunft, dem Steuerpflichtigen Planungssicherheit zu verschaffen, bedingt weiter, dass die Behörde keine Auskunft erteilen darf, deren Beständigkeit im Festsetzungsverfahren von vornherein in Frage steht. Dies bedeutet, dass die rechtliche Einordnung des zu beurteilenden Sachverhalts in sich schlüssig sein muss und nicht evident rechtsfehlerhaft sein darf. Anhand dieses Maßstabes hat das FG die sachliche Richtigkeit einer erteilten Auskunft zu prüfen.
- 16 d) Unzutreffend geht das FG im Zusammenhang mit der reduzierten finanzgerichtlichen Inhaltskontrolle freilich von Auswahlermessen aus (vgl. auch Krumm, DStR 2011, 2429, 2430 f.). Das FA hat keine Wahl zwischen mehreren Auskunftsalternativen. Inhalt der Auskunft muss die seiner Auffassung nach richtige Beurteilung des zur Prüfung gestellten geplanten Sachverhalts sein.
- 17 e) Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) verlangt keine strenge Rechtmäßigkeitsbindung der eine verbindliche Auskunft erteilenden Behörde und entsprechend keine umfassende gerichtliche Rechtmäßigkeitskontrolle im Vorfeld der Steuerfestsetzung.
- 18 Die verbindliche Auskunft entfaltet keine Bindungswirkung für die Steuerfestsetzung, wenn sie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rechtswidrig ist (§ 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKV). Um dies überprüfen zu lassen, steht dem Steuerpflichtigen der Rechtsweg gegen den Steuerbescheid offen. Dies genügt den Anforderungen effektiven Rechtsschutzes (i.S. von Art. 19 Abs. 4 GG). Die materielle Richtigkeit der Auskunft wird im Besteuerungsverfahren ggf. im Rahmen der Anfechtung des Steuerbescheids vom FG umfassend geprüft. Zwar dient die verbindliche Auskunft der Planungssicherheit des Steuerpflichtigen, dies aber nur insoweit, als er die Rechtsauffassung der Finanzbehörde zur Grundlage seiner Entscheidung machen und ggf. absehen kann, inwieweit er die gewünschte steuerliche Behandlung im Wege gerichtlichen Rechtsschutzes durchsetzen will. Nicht aber soll das Institut der verbindlichen Auskunft einen Prozess im Besteuerungsverfahren vermeiden und insoweit den Steuerpflichtigen das Prozessrisiko abnehmen.
- 19 f) Auch die Bindung der Verwaltung an das Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG) und der damit korrespondierende Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) erfordern keine vollinhaltliche Rechtmäßigkeitskontrolle einer verbindlichen Auskunft. Denn die Behörde trifft mit der verbindlichen Auskunft nur eine Aussage über ihre gegenwärtige Einschätzung zur steuerlichen Behandlung eines geplanten Sachverhalts im Vorfeld einer etwaigen Besteuerung

dieses Sachverhalts. Sie kann diese Einschätzung, sofern sich ihre Rechtswidrigkeit herausstellt, im Besteuerungsverfahren ex nunc aufheben oder ändern (§ 2 Abs. 3 StAusKv; dazu BFH-Urteil vom 2. September 2009 I R 20/09, BFH/NV 2010, 391). Vertrauensschutz in die materielle Richtigkeit einer erteilten verbindlichen Auskunft genießt der Steuerpflichtige danach grundsätzlich nur vorbehaltlich der behördlichen Erkenntnis der Rechtswidrigkeit einer Auskunft, während die Korrekturvorschriften der Abgabenordnung (§§ 172 ff. AO) für die Beseitigung der Bestandskraft von Steuerbescheiden weit engere Grenzen vorsehen. Parallel hierzu ist auch die Kontrolldichte der gerichtlichen Überprüfung einer verbindlichen Auskunft gegenüber der eines Steuerbescheids geringer.

- 20** g) Daraus, dass § 42e EStG einem Arbeitgeber einen Rechtsanspruch auf eine inhaltlich richtige Anrufungsauskunft gibt (BFH-Urteil in BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996), folgt nichts anderes. Denn die maßgebliche Rechtfertigung für diesen dem Lohnsteuerverfahren vorgelagerten Rechtsschutz erwächst daraus, dass die Anrufungsauskunft den Arbeitgeber gerade in der Wahrnehmung seiner Funktion der Steuererhebung für den Staat unterstützt und es vor diesem besonderen Hintergrund mit den Grundsätzen eines fairen Verfahrens schwerlich vereinbar wäre, dem vom Fiskus in die Pflicht genommenen Arbeitgeber, der mit dem Inhalt einer Anrufungsauskunft nicht einverstanden ist, anheim zu stellen, die Lohnsteuer zunächst (rechtswidrig) einzubehalten und abzuführen, den einschlägigen Rechtsschutz jedoch erst später durch Anfechtung entsprechender Lohnsteuer- bzw. Haftungsbescheide zu suchen (BFH-Urteil in BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996, unter II.4.a.E.).
- 21** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Ergebnis zutreffend die streitbefangene Auskunft des FA nicht beanstandet.
- 22** Die vom FA zu der von ihm zutreffend erfassten geplanten Gestaltung vertretene Rechtsauffassung, dass der Erbbauberechtigte bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Erbbaurechtsvertrages wirtschaftlicher Eigentümer werde, realistischerweise nicht von einer Rückübertragung des Grundstücks auszugehen sei und der Kläger hinsichtlich der Annahme des Kaufangebots nicht völlig frei sei, ist in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de