

Urteil vom 05. Juni 2014, VI R 91/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 5.6.2014 VI R 90/13 - Anrufungsauskunft: Anspruch nach § 15 Abs 4 5. VermBG

BFH VI. Senat

AO § 89 Abs 2, AO § 118 S 1, AO § 204, EStG § 42e, FGO § 40 Abs 1, VermBG 5 § 2 Abs 1 Nr 1, VermBG 5 § 2 Abs 1 Nr 2, VermBG 5 § 2 Abs 1 Nr 3, VermBG 5 § 2 Abs 1 Nr 4, VermBG 5 § 2 Abs 1 Nr 5, VermBG 5 § 2 Abs 2, VermBG 5 § 2 Abs 3, VermBG 5 § 2 Abs 4, VermBG 5 § 13 Abs 1, VermBG 5 § 13 Abs 2, VermBG 5 § 14 Abs 1, VermBG 5 § 15 Abs 1, VermBG 5 § 15 Abs 3, VermBG 5 § 15 Abs 4

vorgehend FG München, 23. Oktober 2013, Az: 11 K 434/12

Leitsätze

1. NV: Die Auskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG ist ein Verwaltungsakt i.S. von § 118 Satz 1 AO.
2. NV: Diese Auskunft trifft eine Regelung dahin, wie die Finanzbehörde den vom Antragsteller dargestellten Sachverhalt gegenwärtig beurteilt.
3. NV: Entsprechend diesem Regelungsgehalt überprüft das FG die Auskunft sachlich nur daraufhin, ob der Sachverhalt zutreffend erfasst und die rechtliche Beurteilung nicht evident fehlerhaft ist.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes (5. VermBG).
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein geschlossener Immobilienfonds mit 26 Immobilieneinheiten, wobei es sich bei einem Objekt um ein Wohn- und Geschäftsgrundstück, im Übrigen um Wohngebäude handelt. Die 3 300 Anleger bilden untereinander eine Bruchteilsgemeinschaft und erbringen ihre Beteiligungssumme von jeweils 2.500 € zuzüglich 2 % Agio nicht in einem Betrag, sondern in 84 gleichmäßigen Monatsraten zu jeweils 39 €. Der Fonds wirbt damit, dass die Leistungen vom Arbeitgeber der Anleger im Rahmen der Förderung nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a 5. VermBG für den Erwerb von Wohngebäuden erbracht werden können und damit vermögenswirksame Leistungen darstellen. Die Einzahlungen erfolgen auf ein Treuhandkonto, das durch eine --den Weisungen der Anleger unterworfenen-- Treuhandgesellschaft (X-GmbH), verwaltet wird. X-GmbH erwirbt im Außenverhältnis Eigentum an den im Fonds gehaltenen Immobilien und verwaltet das treuhänderisch gehaltene Grundvermögen. Zugunsten der Anlegergemeinschaft ist eine Vormerkung seit dem Jahr 2008 eingetragen. Jeder Anleger ist nach Ablauf der gesetzlichen Widerrufsfrist und der Grundbucheintragung des Treuhänders berechtigt, die Übertragung des jeweiligen Miteigentumsanteils an den erworbenen Grundstücken zu verlangen. Die Aufhebung der Bruchteilsgemeinschaft unter den Anlegern kann nur aus wichtigem Grund verlangt werden.
- 3 Mit Schreiben vom 6. Mai 2010 beantragte die Klägerin beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Erteilung einer Auskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG. Das Auskunftersuchen war darauf gerichtet, dass die Einzahlungen als vermögenswirksame Leistungen i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a 5. VermBG anzuerkennen seien.
- 4 Das FA erteilte daraufhin mit Schreiben vom 18. Juni 2010 die Auskunft, dass gemäß dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 4. Februar 2010 (BStBl I 2010, 195) jedenfalls die nach dem 28. Februar 2010 von den Anlegern gezahlten Aufwendungen keine solchen begünstigten vermögenswirksamen Leistungen seien, da mehr als 15 Arbeitnehmer Miteigentümer der Wohngebäude werden sollten. Darüber hinaus widerspreche die Art der Anlage der Intention des Vermögensbildungsgesetzes, da es im Rahmen des Fonds zu keiner echten Vermögensbildung komme. Es fehle am Anlegerschutz, da die Verwertung der Anteile praktisch unmöglich sei. Letztlich handele es sich mehr um eine Kapitalanlage als um die Bildung von Wohneigentum.

- 5 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab.
- 6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Sie beantragt,
das Urteil des FG und den Verwaltungsakt des FA vom 18. Juni 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2012 aufzuheben und das FA zu verpflichten, der Klägerin eine Auskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG in dem Sinne zu erteilen, dass die Aufwendungen, die im Rahmen der Fondsgestaltung der Klägerin für den Erwerb von Immobilienobjekten anfallen, für die Anleger der Klägerin weiterhin --auch noch ab dem 1. März 2010-- vermögenswirksame Leistungen i.S. von § 2 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a 5. VermBG darstellen, hilfsweise das Urteil des FG und den Verwaltungsakt des FA vom 18. Juni 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2012 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu verbescheiden, hilfsweise das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar ist das FG unzutreffend davon ausgegangen, dass es eine vollumfängliche Überprüfungsmöglichkeit der durch das FA erteilten Auskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG habe. Aber die erteilte Auskunft entsprach den Anforderungen des § 15 Abs. 4 5. VermBG, so dass eine Verpflichtungsklage auf Erteilung der von der Klägerin begehrten günstigen Anrufungsauskunft keinen Erfolg hat. Die Entscheidung, die Klage abzuweisen, stellt sich deshalb aus anderen Gründen als im Ergebnis richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 10 1. Die auf Erlass eines Verwaltungsaktes gerichtete Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO) hat das FG zu Recht als zulässig erachtet, weil die Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG ein Verwaltungsakt i.S. des § 118 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) ist.
- 11 a) Der Senat hat bereits für die Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e des Einkommensteuergesetzes (EStG) entschieden, dass es sich um einen feststellenden Verwaltungsakt i.S. des § 118 Satz 1 AO handelt (Urteil vom 30. April 2009 VI R 54/07, BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996), der sich nicht in einer bloßen Wissenserklärung erschöpft. Die mit dem erforderlichen Bindungswillen versehene Erklärung des FA geht darüber hinaus und ist zusätzlich auf die Selbstbindung seines zukünftigen Handelns gerichtet. Das FA bindet sich gegenüber dem Arbeitgeber in der Weise, Lohnsteuer weder im Wege eines Nachforderungs- noch eines Haftungsbescheides nachzuerheben, wenn sich dieser entsprechend der Anrufungsauskunft verhält. Diese Selbstbindung ergibt sich unmittelbar aus § 42e EStG. Zwar besteht nur eine einseitige Bindung des Betriebsstätten-FA an die Anrufungsauskunft. Allein deshalb fehlt es jedoch nicht an einer "Regelung" i.S. des § 118 Satz 1 AO. Insoweit gilt nichts anderes als für verbindliche Auskünfte und Zusagen i.S. des § 89 Abs. 2 AO und des § 204 AO, die ebenfalls lediglich einseitig die Verwaltung binden und Verwaltungsakte sind (Senatsurteil in BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996, m.w.N.).
- 12 b) Diese Grundsätze gelten für die Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG entsprechend. Denn auch die Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG erschöpft sich nicht in einer bloßen Wissenserklärung, sondern dient der Vermeidung oder Minderung der Haftungsrisiken (Blümich/Treiber, § 15 5. VermBG Rz 41). Deshalb hat der Antragsteller nach § 15 Abs. 4 5. VermBG einen Anspruch auf Auskunftserteilung über die Anwendung der Vorschriften über vermögenswirksame Leistungen und bindet mit erteilter Auskunft das FA in gleicher Weise wie im Fall der Lohnsteueranrufungsauskunft (Senatsurteil vom 27. Februar 2014 VI R 23/13, BFHE 244, 572).
- 13 2. Das FG hat im Ergebnis zutreffend die Auskunft des FA nicht beanstandet. Nach § 15 Abs. 4 5. VermBG in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung hat das Finanzamt, das für die Besteuerung der in Absatz 3 Genannten zuständig ist, auf deren Anfrage Auskunft darüber zu erteilen, wie im einzelnen Fall die Vorschriften über vermögenswirksame Leistungen anzuwenden sind, die nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 5, Abs. 2 bis 4 5. VermBG angelegt werden. Diesen Anforderungen entsprach die vom FA erteilte Auskunft.

- 14** a) Der Antragsteller hat einen --auch gerichtlich durchsetzbaren-- Anspruch auf Erteilung der Auskunft über die Anwendung der Vorschriften über die vermögenswirksamen Leistungen. Dieser Anspruch bezieht sich nicht nur darauf, dass der Antragsteller förmlich zu bescheiden ist. § 15 Abs. 4 5. VermBG vermittelt vielmehr einen Anspruch darauf, dass die Anrufungsauskunft inhaltlich richtig ist. Die Vorschrift räumt nicht nur das Recht ein, die Auffassung des FA zu erfahren, sondern auch Sicherheit über die zutreffende Rechtslage zu erlangen und Rechte und Pflichten nach dem Vermögensbildungsgesetz in einem besonderen Verfahren im Voraus (ggf. gerichtlich) verbindlich feststellen zu lassen. Auf diese Weise wird --wie der Senat bereits zur Lohnsteueranrufungsauskunft entschieden hat (Urteile in BFHE 225, 50, BStBl 2010, 996; in BFHE 244, 572; jeweils m.w.N.)-- dem Zweck der Anrufungsauskunft hinreichend entsprochen, präventiv Konflikte zwischen dem FA und dem Antragsteller zu vermeiden und auftretende Fragen zu der Anwendung der Vorschriften über vermögenswirksame Leistungen zeitnah einer Klärung zuzuführen.
- 15** b) Der Antragsteller kann daher eine erteilte Anrufungsauskunft nach den allgemeinen Regeln anfechten und Verpflichtungsklage erheben, um eine Auskunft darüber zu erlangen, wie im Einzelfall die Vorschriften über vermögenswirksame Leistungen anzuwenden sind, die nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 5, Abs. 2 bis 4 5. VermBG angelegt werden. Das FG entscheidet dann auch über den Inhalt der Auskunft. Allerdings beschränkt sich die inhaltliche Überprüfung einer Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG durch das FG nicht anders als die Überprüfung einer Lohnsteueranrufungsauskunft (Senatsurteil in BFHE 244, 572) nur darauf, ob die gegenwärtige rechtliche Einordnung des --zutreffend erfassten-- zur Prüfung gestellten Sachverhalts in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist.
- 16** aa) Denn die gerichtliche Kontrolldichte eines angefochtenen Verwaltungsaktes hängt wesentlich von dessen Regelungsaussage ab (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Februar 2012 IX R 11/11, BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651, zur verbindlichen Auskunft; Senatsurteil in BFHE 244, 572, zur Lohnsteueranrufungsauskunft). Diese erschöpft sich bei der Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG darin, wie die Finanzbehörde einen ihr zur Prüfung gestellten typischerweise hypothetischen Sachverhalt im Hinblick auf die Rechte und Pflichten nach dem Fünften Vermögensbildungsgesetz gegenwärtig beurteilt. Die Anrufungsauskunft entscheidet weder über den Anspruch auf Arbeitnehmer-Sparzulage, noch setzt sie die Arbeitnehmer-Sparzulage des Arbeitnehmers fest. Denn die Arbeitnehmer-Sparzulage wird nach § 14 Abs. 1 und 4 5. VermBG in einem eigenständigen Verwaltungsverfahren erst auf Antrag des Arbeitnehmers durch das für die Besteuerung des Arbeitnehmers nach dem Einkommen zuständige Finanzamt festgesetzt (Blümich/ Treiber, § 14 5. VermBG Rz 15). Der Arbeitnehmer muss die Arbeitnehmer-Sparzulage dabei regelmäßig mit der Einkommensteuererklärung beantragen (Blümich/Treiber, § 14 5. VermBG Rz 20), also erst nach Verwirklichung des Sachverhalts. Damit wirken die Besonderheiten und Regelungen der Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG nicht in das Festsetzungsverfahren der Arbeitnehmer-Sparzulage hinein. Auch wird der Antragsteller nicht verpflichtet, die Bescheinigung entsprechend der ihm erteilten Auskunft auszustellen bzw. nicht auszustellen (Althoefner in Thüsing, 5. VermBG, § 15 Rz 34). Vielmehr dient das Anrufungsverfahren lediglich dazu, Haftungsrisiken des Antragstellers nach § 15 Abs. 3 5. VermBG zu vermeiden (Blümich/Treiber, § 15 5. VermBG Rz 41).
- 17** bb) Trifft die Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG aber keine Entscheidung über den materiellen Anspruch auf Arbeitnehmer-Sparzulage nach § 13 Abs. 1 und 2 5. VermBG, bedarf es keiner umfassenden gerichtlichen Kontrolle, welche Folgen nach dem Vermögensbildungsgesetz der Sachverhalt tatsächlich zeitigt. Vielmehr ist nur zu untersuchen, ob das Betriebsstätten-FA mit der Mitteilung über die gegenwärtige Einschätzung der Rechtslage den Anforderungen an ein faires Verwaltungsverfahren genügt und den ihm im Rahmen einer Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG zur Prüfung gestellten Sachverhalt zutreffend erfasst hat (ebenso für die verbindliche Auskunft BFH-Urteil in BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651, und für die Lohnsteueranrufungsauskunft Senatsurteil in BFHE 244, 572). Das Gebot der Durchführung eines fairen Verwaltungsverfahrens fordert auch, dass die Behörde keine Auskunft erteilt, die offensichtlich nicht mit dem Gesetz oder der höchstrichterlichen Rechtsprechung --soweit sie von der Finanzverwaltung angewandt wird, d.h. kein Nichtanwendungserlass besteht-- in Einklang steht.
- 18** Lediglich anhand dieses Maßstabs hat das FG die sachliche Richtigkeit einer erteilten Auskunft zu prüfen; einer umfassenden inhaltlichen Überprüfung durch das FG bedarf es nicht (ebenso für die Lohnsteueranrufungsauskunft Senatsurteil in BFHE 244, 572). Ansonsten würden dadurch Streitigkeiten --insbesondere aus dem Haftungsverfahren-- in das Anrufungsverfahren verlagert. Es ist jedoch nicht dessen Aufgabe, ungeklärte Rechtsfragen abschließend zu beantworten oder die Übereinstimmung von Verwaltungsanweisungen mit dem Gesetz zu überprüfen. Denn gemessen an der Regelungsaussage dient die Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG vornehmlich der Vermeidung des Haftungsrisikos des Antragstellers, soweit er ihren Inhalt der

Beurteilung der ihm gegebenenfalls obliegenden Bescheinigungspflicht nach § 15 Abs. 1 5. VermBG zugrunde legt. Sie bezweckt hingegen nicht, ihm das Prozessrisiko abzunehmen, falls er nicht nach dem Inhalt der Auskunft verfahren will. In diesem Fall muss er vielmehr seine Rechtsauffassung im Wege der Anfechtung eines eventuellen Haftungsbescheides durchsetzen (ebenso für die Lohnsteueranrufungsauskunft Senatsurteil in BFHE 244, 572).

- 19** cc) Schließlich trägt dieses Verständnis der Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG auch dem Grundsatz der Gewaltenteilung in besonderer Weise Rechnung. Es entspricht dem Wesen einer Auskunft, dass sie die Rechtsauffassung der sie erteilenden Stelle, mithin der Finanzbehörde, beinhaltet. Würde bereits in diesem Stadium des Steuererhebungsverfahrens die von der Behörde geäußerte rechtliche Beurteilung vollumfänglich inhaltlich überprüft, so würde die Finanzbehörde im Wege der Anrufungsauskunft durch das FG verpflichtet, eine behördliche Auskunft zu erteilen, die nicht ihrer Rechtsauffassung entspricht (ebenso für die Lohnsteueranrufungsauskunft Senatsurteil in BFHE 244, 572).
- 20** 3. Nach den angeführten Rechtsgrundsätzen ist die Auskunft des FA nicht zu beanstanden. Im Streitfall hatte die Finanzbehörde auf der Grundlage des ihr in der Anrufungsauskunft zur Prüfung vorgelegten Sachverhalts eine Auskunft zu erteilen, die eine bisher von der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch nicht geklärte Rechtsfrage betrifft. Die Behörde hat sich zur Begründung ihrer Auffassung auf die Verwaltungsanweisung im BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 195 gestützt. Sie hat auf der Grundlage des vorgetragenen Sachverhalts eine Auffassung über die Rechte und Pflichten der Klägerin nach dem Fünften Vermögensbildungsgesetz vertreten, die weder ersichtlich dem Gesetz noch der höchstrichterlichen Rechtsprechung widerspricht. Da die erteilte Auskunft danach den Anforderungen an eine Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 5. VermBG entsprach, konnte eine Verpflichtungsklage auf Erteilung der begehrten für die Klägerin günstigen Anrufungsauskunft keinen Erfolg haben.
- 21** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de