

Urteil vom 12. August 2015, I R 45/14

Auslegung und Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft i.S. des § 89 Abs. 2 Satz 1 AO - Auslegung eines finanzamtlichen Schreibens als verbindliche Auskunft - "Verwirklichung des Sachverhaltes" i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV

BFH I. Senat

AO § 89 Abs 2, AO § 124, AO § 126 Abs 1, StAusKV § 1, StAusKV § 2, BGB § 133, AO § 118 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 13. Mai 2014, Az: 2 K 2244/12

Leitsätze

1. Als Verwaltungsakt gelten für die verbindliche Auskunft i.S. des § 89 Abs. 2 Satz 1 AO die für Verwaltungsakte allgemein geltenden Grundsätze der Auslegung nach dem sog. Empfängerhorizont (entsprechend § 133 BGB) .
2. Im Verfahren über die Steuerfestsetzung ist allein die Wirksamkeit der verbindlichen Auskunft maßgebend, die von ihrer Rechtmäßigkeit im Grundsatz unabhängig ist .
3. Die "Verwirklichung des Sachverhaltes" i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV bezieht sich auf den der Auskunft zugrunde liegenden tatbestandsrelevanten Sachverhalt, der die fragliche steuerliche Rechtsfolge auslöst. Dass die Auskunftserteilung für die spätere Sachverhaltsverwirklichung ursächlich wäre, wird von § 89 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 2 Abs. 1 StAusKV nicht verlangt .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 14. Mai 2014 2 K 2244/12 aufgehoben.

Die angefochtene Einkommensteuerfestsetzung wird nach Maßgabe der Urteilsgründe abgeändert.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Festsetzung zu errechnen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren im Streitjahr 2008 verheiratet, hatten einen gemeinsamen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger bezog als Zeitsoldat der Bundeswehr vom 1. Januar 2008 bis 30. März 2008 aus einer Tätigkeit bei der Nordatlantikvertrags-Organisation (NATO) in Belgien Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Ab dem 31. März 2008 übte er eine Tätigkeit als International Civilian Consultant bei der Internationalen Sicherungsunterstützungstruppe (International Security Assistance Force --ISAF--) in Kabul, Afghanistan, aus.
- 2** Mit Schreiben vom 28. November 2007 hatte der Kläger unter dem Betreff "Befreiung von der Einkommenssteuerpflicht" eine Anfrage an das Finanzamt X gerichtet: Er nehme Bezug auf das Telefonat vom 12. November 2007, um den Sachverhalt schriftlich zu schildern. Zurzeit diene er als Zeitsoldat der Bundeswehr in Belgien. Er werde durch die Wehrbereichsverwaltung besoldet und sei einkommensteuerpflichtig. Er habe nun einen Antrag auf Befreiung bzw. Beurlaubung bis zu seinem Dienstzeitende bei der Bundeswehr unter Wegfall der Geld- und Sachbezüge gestellt. Grund: Er werde im April 2008 eine Stelle als ICC (International Civilian Consultant) bei NATO ISAF in Kabul Afghanistan antreten. Es sei eine überstaatliche Stelle bei einer überstaatlichen Organisation.

Der Vertrag sei vorerst auf drei Jahre befristet. Er werde direkt von der NATO ISAF besoldet. Jeder Anspruch auf Besoldung durch die Bundeswehr sei damit hinfällig. Er bitte um Überprüfung ob des Status der Einkommensteuerpflichtigkeit bzw. Befreiung von der Einkommensteuerpflicht.

- 3 Das Finanzamt X erwiderte mit Schreiben vom 12. Februar 2008 unter Bezugnahme auf die Anfrage des Klägers und dem Betreff "Steuerliche Behandlung der Gehaltszahlungen der ISAF in Afghanistan": Wegen des rechtlichen Problems der steuerlichen Behandlung von Gehaltszahlungen durch die ISAF in Afghanistan habe vorab die vorgesetzte Behörde gehört werden müssen. Leider habe dies etwas Zeit in Anspruch genommen. Es werde gebeten, die Verzögerung zu entschuldigen. Bezugnehmend auf das Schreiben vom 28. November 2007 werde in Abstimmung mit dem (rheinland-pfälzischen) Ministerium der Finanzen mitgeteilt, dass die Gehaltszahlungen an den Kläger gemäß Art. 19 des Übereinkommens über den Status der Nordatlantikvertrags-Organisation, der nationalen Vertreter und des Internationalen Personals vom 20. September 1951 in Verbindung mit der Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Nordatlantikvertrags-Organisation, die nationalen Vertreter, das internationale Personal und die für die Organisation tätigen Sachverständigen vom 30. Mai 1958 (BGBl II 1958, 117, 118 ff., zum Inkrafttreten vgl. BGBl II 1958, 350) ohne Progressionsvorbehalt (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes 2002 --EStG 2002-- i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 --JStG 2007-- vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28 --EStG 2002 n.F.--) steuerfrei zu stellen seien. Dass die Zahlungen der Bezüge von Afghanistan aus erfolgen sollte, könne --wenn dies überhaupt zutreffe-- keine Rolle spielen, da der Kläger von der NATO entlohnt werde. Man hoffe, die Frage ausreichend beantwortet zu haben.
- 4 In der Folge änderte das Finanzamt X die geäußerte Rechtsauffassung, forderte eine Einkommensteuererklärung von den Klägern an und erließ für das Streitjahr einen Einkommensteuerbescheid, in dem es die Einkünfte des Klägers als steuerpflichtig behandelte. Dieser Auffassung schloss sich der nach einem Wohnsitzwechsel zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in der Einspruchsentscheidung an.
- 5 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz im Urteil vom 14. Mai 2014 2 K 2244/12 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1455) ab, da weder die vom Finanzamt X erteilte Auskunft bindend sei, noch die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung erfüllt seien.
- 6 Gegen das Urteil wenden sich die Kläger mit der Revision. Sie beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit für die ISAF in Afghanistan ohne Berücksichtigung eines Progressionsvorbehaltes gemäß § 32b EStG 2002 n.F. steuerfrei gestellt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und dem Begehren der Kläger stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 EStG) aus der Tätigkeit des Klägers für die ISAF in Afghanistan sind unabhängig von ihrer materiell-rechtlichen Beurteilung (ohne Progressionsvorbehalt i.S. des § 32b EStG 2002 n.F.) als steuerfrei zu behandeln, weil im finanzamtlichen Schreiben vom 12. Februar 2008 eine dahingehende verbindliche Auskunft i.S. des § 89 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 zu sehen ist, die im Streitfall Bindungswirkung entfaltet.
- 9 1. Nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO können Finanzämter 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.
- 10 Bei verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2 AO handelt es sich um Verwaltungsakte (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. April 2009 VI R 54/07, BFHE 225, 50, BStBl II 2010, 996; vom 29. Februar 2012 IX R 11/11, BFHE 237, 9, BStBl II 2012, 651, und vom 16. Mai 2013 V R 23/12, BFHE 241, 242, BStBl II 2014, 325, m.w.N.). Ob ein solcher vorliegt, ist keine Tat-, sondern eine Rechtsfrage (vgl. Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 25) und in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs danach zu beurteilen, wie der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt

der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 12. Juli 2012 I R 32/11, BFHE 237, 307, BStBl II 2015, 175, Rz 17).

- 11** 2. Das Schreiben des Finanzamts X vom 12. Februar 2008 ist nach diesen Maßstäben unter den Umständen des Streitfalls als verbindliche Auskunft anzusehen.
- 12** Indem das Finanzamt feststellt, dass das Gehalt, das der Kläger für die Tätigkeit bei der ISAF beziehen soll, ohne Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen sei, beantwortet es die ihm gestellte einkommensteuerrechtliche Frage mit hinreichender Bestimmtheit. Aus dem Antrag ergibt sich klar, welcher Sachverhalt und welche Einkünfte betroffen sind. Zudem bezieht sich die Aussage zumindest auf das Streitjahr, den Veranlagungszeitraum der Aufnahme der Beschäftigung in Afghanistan. Dieser Inhalt wird dem Kläger in einer Weise übermittelt, die aus der Sicht eines steuerlich nicht beratenen Empfängers keinerlei Zweifel daran aufkommen lassen, dass das Finanzamt die Frage in verbindlicher Weise, d.h. mit Rechtsbindungswillen, geklärt hat. Über seine Bestimmtheit hinaus ist das Schreiben inhaltlich abgeschlossen und verbindlich formuliert ("ist ... freizustellen"). Der Eindruck der Verbindlichkeit wird --anders als das FG meint-- auch nicht durch die Schlussbemerkung erschüttert, man hoffe, die Frage ausreichend beantwortet zu haben. Dem lässt sich nicht entnehmen, dass die gegebene Auskunft lediglich unverbindlichen oder vorläufigen Charakter hätte. Unter Umständen verbleibende Zweifel an der Verbindlichkeit der Auskunft werden jedenfalls dadurch beseitigt, dass das Finanzamt darauf hinweist, die aufgeworfene Frage erst nach Anhörung der vorgesetzten Behörde und darüber hinaus in Abstimmung mit dem (rheinland-pfälzischen) Ministerium der Finanzen beantwortet zu haben.
- 13** Dieser Auslegung des finanzamtlichen Schreibens vom 12. Februar 2008 steht nicht entgegen, die Anfrage des Klägers habe nicht erkennen lassen, dass der Antritt der Stelle bei der ISAF von der steuerlichen Behandlung abhängig sei, wie es die Vorinstanz zur Bindung nach Treu und Glauben ausführt. Wenngleich der Inhalt der Anfrage des Klägers dessen Empfängerhorizont beeinflussen kann, ist dies im Streitfall schon deshalb nicht in der vom FG angenommenen Art und Weise geschehen, weil nichts dafür ersichtlich ist, dass der Kläger seine Anfrage lediglich auf eine unverbindliche Auskunft gerichtet hat und folglich nur eine solche erwarten konnte. Die Anfrage ist vielmehr auf eine abschließende und verbindliche Klärung der formulierten Rechtsfrage gerichtet, zumal der Kläger ausdrücklich erklärt hatte, seine Anfrage im Anschluss an ein vorhergehendes Telefonat mit einer Mitarbeiterin des Finanzamts in schriftlicher Form vorzubringen. Eine Vorprägung des sog. Empfängerhorizontes i.S. der Ausführungen der Vorinstanz ergibt sich aus der Anfrage nicht.
- 14** Danach stehen der Auslegung des finanzamtlichen Schreibens als verbindliche Auskunft auch nicht die vom FG herausgestellten formellen Mängel der Anfrage entgegen, insbesondere ist nicht entscheidend, ob dem Finanzamt etwaige formale Anforderungen bekannt gewesen seien. Denn, wie dargelegt, ist nicht der Erkenntnishorizont des Finanzamts maßgebend, sondern der des Klägers. Letzteres ist aber nicht geschehen.
- 15** Folglich lässt sich aus den Mängeln nicht der Schluss ziehen, der Kläger habe aufgrund dessen nicht mit der Erteilung einer verbindlichen Auskunft rechnen können. Dies gilt umso mehr, als sich die formalen Anforderungen zum Zeitpunkt der Anfrage des Klägers am 28. November 2007 noch nicht aus § 1 der Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 AO (Steuer-Auskunftsverordnung --StAusKV--) vom 30. November 2007 (BGBl I 2007, 2783) entnehmen ließen, die erst am 7. Dezember 2007 bekanntgemacht worden ist, sondern lediglich (zur früheren Rechtslage) aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 29. Dezember 2003 (BStBl I 2003, 742). Der Kläger hat dem Finanzamt einen in der Zukunft liegenden Sachverhalt mit einer klaren Rechtsfrage unterbreitet. Angesichts dessen hätte dem Finanzamt offen gestanden, durch Rückfrage dessen genaues Begehren klarzustellen, und zwar nicht zuletzt im Hinblick auf die durch einen Antrag auf verbindliche Auskunft ausgelöste Gebührenpflicht nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO (vgl. Wagner in: Kühn/v. Wedelstädt, 21. Aufl., AO, § 89 Rz 24). Es hätte auf die aus seiner Sicht bestehenden formellen Mängel und einen bestehenden Nachbesserungsbedarf hinweisen oder eine für den Empfänger ersichtlich unverbindliche Auskunft geben können.
- 16** 3. Die verbindliche Auskunft entfaltet im streitgegenständlichen Verfahren über die Einkommensteuerfestsetzung Bindungswirkung.
- 17** a) Aus der Einordnung der verbindlichen Auskunft als Verwaltungsakt folgt, dass eine solche mit ihrer --im Streitfall nicht zweifelhaften-- Bekanntgabe (§ 124 Abs. 1 Satz 1, § 122 AO) wirksam wird und dass eine Rechtswidrigkeit für die Bindungswirkung ohne Bedeutung bleibt (vgl. Söhn in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 89 AO, Rz 256, 262; Schmitz in Schwarz/ Pahlke, AO, § 89 Rz 64).
- 18** Abweichend verhielte es sich nur, wenn die Auskunft nichtig wäre (vgl. § 124 Abs. 3, § 125 Abs. 1 AO). Dafür aber

besteht hier kein Anhaltspunkt. Denn als nichtig kann ein Verwaltungsakt allenfalls dann angesehen werden, wenn er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies außerdem bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (vgl. dazu Senatsurteil vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381, Rz 19, m.w.N.).

- 19** Derartige kommt im Streitfall --ohne dass es hierzu der näheren Erörterung der materiellen Rechtslage bedürfte-- von vornherein nicht in Betracht, weil ein gravierender Rechtsfehler, der der Auskunft gleichsam "auf die Stirn" geschrieben steht, jedenfalls nicht vorliegt. Und auch, dass der Antrag auf Erteilung der Auskunft womöglich nicht den formellen Anforderungen entsprochen haben mag, ist insofern ohne Belang (vgl. § 126 Abs. 1 Nr. 1 AO, sowie Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 AO Rz 312).
- 20** b) Inwieweit § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV die Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft einschränken kann, bedarf ebenfalls keiner abschließenden Erörterung, da dessen Anforderungen im Streitfall erfüllt sind.
- 21** aa) Nach dieser auf der Grundlage von § 89 Abs. 2 Satz 4 AO erlassenen Vorschrift ist die von der nach § 89 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO zuständigen Finanzbehörde erteilte verbindliche Auskunft für die Besteuerung des Antragstellers bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht. Die "Verwirklichung" des Sachverhaltes bezieht sich dabei auf den der Auskunft zugrunde liegenden, im Hinblick auf die erteilte Rechtsfrage tatbestandsrelevanten Sachverhalt, der die steuerliche Rechtsfolge auslöst. Das ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut des § 89 Abs. 2 Satz 1 AO, da sich allein aus dem tatbestandsrelevanten Sachverhalt die "erheblichen steuerlichen Auswirkungen" ergeben, und zum anderen aus § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV, weil dieser Sachverhalt auch der Beantwortung der Rechtsfrage zugrunde liegt. Bloße Vorbereitungshandlungen zur Verwirklichung des Sachverhaltes sind insofern unschädlich.
- 22** bb) Im Streitfall ist der Sachverhalt ungeachtet dessen "später" verwirklicht, ob man auf den Zeitpunkt der Auskunftsanfrage oder --worauf sich nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV der später verwirklichte Sachverhalt bezieht (ebenso z.B. Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 89 Tz 3.5.2; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz 228; a.A. Roser in Beermann/Gosch, AO § 89 Rz 48)-- auf den Zeitpunkt der Auskunftserteilung abstellt. Denn der maßgebliche Tätigkeitsbeginn des Klägers in Afghanistan am 31. März 2008, den dieser in seiner Anfrage dargelegt hat und der zu den Einkünften i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG geführt hat, folgte der am 12. Februar 2008 erteilten Auskunft zeitlich nach. Ob die erteilte Auskunft für die Aufnahme der Tätigkeit konkret ursächlich war, ist für die Bindungswirkung weder nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO noch nach § 2 Abs. 1 Satz 1 StAuskV von Bedeutung.
- 23** 4. Da die Vorinstanz einen abweichenden Rechtsstandpunkt vertreten hat, war ihr Urteil aufzuheben.
- 24** Die Sache ist spruchreif. Hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass das FA die --von ihm unerkannt-- als Verwaltungsakt erteilte verbindliche Auskunft wirksam (mit Rückwirkung) aufgehoben hätte (vgl. §§ 130 f. AO, § 2 Abs. 3 StAuskV), ergeben sich aus den Feststellungen des FG nicht. Die Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres ist folglich antragsgemäß entsprechend dem Inhalt der verbindlichen Auskunft abzuändern. Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Einkommensteuerbetrages wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de