

§ 42e Anrufungsauskunft

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

¹Das Betriebsstättenfinanzamt hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. ²Sind für einen Arbeitgeber mehrere Betriebsstättenfinanzämter zuständig, so erteilt das Finanzamt die Auskunft, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) des Arbeitgebers im Inland befindet. ³Ist dieses Finanzamt kein Betriebsstättenfinanzamt, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte mit den meisten Arbeitnehmern befindet. ⁴In den Fällen der Sätze 2 und 3 hat der Arbeitgeber sämtliche Betriebsstättenfinanzämter, das Finanzamt der Geschäftsleitung und erforderlichenfalls die Betriebsstätte mit den meisten Arbeitnehmern anzugeben sowie zu erklären, für welche Betriebsstätten die Auskunft von Bedeutung ist.

Autor: Dr. Sascha Bleschick, Richter am Finanzgericht Münster, derzeit wissenschaftlicher Mitarbeiter am BVerfG

Mitherausgeber: Dr. Winfried Bergkemper, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42e

I. Grundinformation zu § 42e	1	V. Verhältnis des § 42e zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung des § 42e	2	1. Verhältnis zu verwandten Vorschriften außerhalb der AO	5
III. Bedeutung des § 42e und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		2. Verhältnis zur AO	6
1. Bedeutung des § 42e	3	3. Verhältnis zum Arbeits- und Sozialrecht	7
2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	3a		
IV. Geltungsbereich des § 42e	4		

B. Erläuterungen zu Satz 1: Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft

I. Zuständiges Betriebsstättenfinanzamt	10	2. Wirkungen einer erteilten Anrufungsauskunft	
II. Auf Anfrage	15	a) Rechtsnatur der Anrufungsauskunft	23
III. Beteiligte als Auskunftsberechtigte	16	b) Regelungsinhalt der Lohnsteueranrufungsauskunft	23a
IV. Keine Formgebundenheit im Auskunftsverfahren	17	c) Bindungswirkung	
V. Rechtsanspruch auf inhaltlich richtige Auskunftserteilung	20	aa) Sachliche Bindungswirkung	24
VI. Auskunft		bb) Persönliche Bindungswirkung	25
1. Gegenstand der Anrufungsauskunft	22	cc) Zeitliche Bindungswirkung und Korrektur erteilter Auskünfte	26

	Anm.		Anm.
e) Rechtsschutz		bb) Rechtsschutz gegen erteilte Lohnsteueranrufungsauskunft	28
aa) Rechtsschutz bei verweigerter Lohnsteueranrufungsauskunft	27	cc) Umfang der inhaltlichen Überprüfung	29

C. Erläuterungen zu den Sätzen 2 bis 4: Verfahren bei mehreren Betriebsstätten

I. Zuständigkeit mehrerer Betriebsstättenfinanzämter (Sätze 2 und 3)	30	II. Zusätzliche Angaben des Arbeitgebers bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern (Satz 4)	31
--	----	--	----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42e

Schrifttum: *Offerhaus*, Einzelfragen zur Lohnsteuer-Anrufungsauskunft, Inf. 1979, 337; *von Bornhaupt*, Die Bedeutung der Anrufungsauskunft und ihre Abgrenzung gegenüber der verbindlichen Zusage, DStR 1980, 3; *Fichtelmann*, Wesen und Bedeutung der Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, FR 1980, 236; *Richter*, Lohnsteueranrufungsauskunft und verbindliche Zusage im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung, StBp. 1983, 55; *Drenseck*, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 391; *von Bornhaupt*, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 9.10.1992, FR 1993, 57; *Bruschke*, Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, StB 2007, 14; *Bergkemper*, Anmerkung zu BFH-Urteil vom 30.4.2009, FR 2010, 45, DB 2009, 1684; *Bergkemper*, Anmerkung zu BFH-Urteil vom 2.9.2009, DB 2010, 2426; *Niermann/Plenker*, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung durch die LStÄR 2011, DB 2010, 2127; *Plenker*, Aktuelle Entwicklungen im lohnsteuerlichen Verfahrensrecht, DB 2010, 192; *Bruschke*, Probleme beim Lohnsteuerabzug – Klarheit über eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, DStZ 2011, 491; *Steinhauff*, Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, AO-StB 2013, 15; *Geserich*, Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG, NWB 2014, 1866; *Hamster*, Anmerkung zum BFH-Urteil vom 5.6.2014 – VI R 90/13, SteuK 2014, 504; *Hettler*, Anmerkung zu BFH-Urteil vom 27.2.2014 VI R 23/13, HFR 2014, 620; *Koch-Schulte*, Anrufungsauskunft für Arbeitnehmer?, DB 2014, 2084; *Thieme*, Finanzgerichtliche Überprüfung negativer verbindlicher Auskünfte – verbindlich ist nur die (inhaltliche) Unverbindlichkeit, DStR 2014, 1093; *Werder/Dannecker*, Entwicklungen bei der verbindlichen Auskunft, BB 2014, 926; BB 2015, 1687.

1 I. Grundinformation zu § 42e

§ 42e gibt als speziell lstrechtl. Vorschrift den am LStAbzug Beteiligten in Satz 1 einen materiell-rechtl. Auskunftsanspruch, ob und wie in einem konkreten Fall die Vorschriften über die LSt anzuwenden sind. Daneben enthält § 42e Regelungen zur Zentralisierung der Zuständigkeit des zur Auskunft verpflichteten FA (Satz 2: mehrerer BS des ArbG bzw. Satz 3: mehrere BS des ArbG und FA der Geschäftsleitung ist kein BSFA). Satz 4 ordnet in den Fällen der Sätze 2 oder 3 bei Zuständigkeit mehrerer FÄ zulasten des ArbG zusätzliche Auskunftspflichten anlässlich seines Auskunftsbegehrens an.

2 II. Rechtsentwicklung des § 42e

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit Wirkung ab 1.1.1975 wird die vorher in § 56 LStDV 1971 enthaltene Regelung als § 42e wort-

gleich ins EStG übernommen. Der erste Vorläufer des § 42e war bereits Art. I § 24 Zweite Steuernotverordnung v. 19.12.1923 (RGBl. I 1923, 1205).

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Sätze 2 bis 4 wurden angefügt.

III. Bedeutung des § 42e und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung des § 42e

3

Zwecke des § 42e: § 42e verfolgt mehrere Zwecke. Einer davon ist es, präventiv Konflikte zwischen dem BSFA und dem ArbG zu vermeiden und auftretende lstrechl. Fragen, die häufig auch die Kostenkalkulation des ArbG berühren, zeitnah einer Klärung zuzuführen (BFH v. 7.5.2014 – VI R 28/13, BFH/NV 2014, 1734). Zudem bezweckt § 42e, dem zur Einbehaltung und Abführung von LSt verpflichteten ArbG Rechtssicherheit darüber zu verschaffen, ob er LSt einzubehalten und abzuführen hat (vgl. dazu bereits BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62 U, BStBl. III 1965, 426: „Es ist in diesem Zusammenhang allgemein zu beachten, daß das Lohnsteuerrecht sehr kompliziert geworden ist, der Arbeitgeber im allgemeinen kein Steuerfachmann ist und mit der LSt-Einbehaltung im öffentlichen Interesse unentgeltlich eine erhebliche Last übernehmen muß.“), dadurch Ungewissheiten über den LStAbzug zu beheben und das für den ArbG insoweit bestehende Haftungsrisiko beseitigen (s. dazu bereits BFH v. 13.11.1959 – VI 124/59 U, BStBl. III 1960, 108; BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166 [168]; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 2 [4/2020]; *Seer in Tipke/Kruse*, § 204 AO Rz. 1 [1/2020]; *Bruschke*, DStZ 2011, 491). Dies ist Ausfluss staatlicher Fürsorgepflicht gegenüber dem zwangsverpflichteten ArbG (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; BFH v. 5.6.2014 – VI R 91/13, BFH/NV 2014, 1873, Rz. 12; FG Düss. v. 8.5.2003 – 15 K 1455/00, EFG 2003, 1105, rkr.; FG Köln v. 7.4.2004 – 7 K 7227/99, EFG 2004, 1184, rkr.; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 97 [1/2020]). Des Weiteren verfolgt § 42e das Ziel, die generelle Rechtmäßigkeit des LStAbzugs (ArbG- und ArbN-Interesse) zu gewährleisten (*Hummel in KSM*, § 42e Rz. A 2 [2/2020]; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 2 [11/2019]; *Eisgruber in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 1; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 2 [4/2020]; vgl. auch BFH v. 10.10.2013 – VI R 44/12, BStBl. II 2014, 892, wonach sich auch der ArbN auf eine Auskunft gegenüber dem ArbG berufen darf, unter ausdrücklicher Aufgabe von BFH v. 22.5.2007 – VI B 143/06, BFH/NV 2007, 1658; aA die früher hier vertretene Auffassung der Voraufgabe – Stand 6/2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Ferner ermöglicht die Auskunft dem ArbN bei Meinungsverschiedenheiten, auf schnellem Wege einen eventuell vom ArbG zu hoch vorgenommenen LStAbzug durch eine für ihn günstige Auskunft des für den ArbG zuständigen FA zu korrigieren (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166).

Rechtssystematische und wirtschaftliche Bedeutung: Die Regelung verpflichtet das BSFA auf Anfrage zu einer Auskunft über die Anwendung lstr. Vorschriften beim LStAbzug. Dadurch kann der zum LStAbzug Verpflichtete die Haftung für LSt und die Nachforderung nicht erhobener LSt vermeiden, weshalb der Vorschrift auch erhebliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Dementsprechend kann der Verzicht auf eine Anrufungsauskunft bei der Haftung nach § 42d vor-

werfbar sein (s. Anm. 24). Indes wird die Bedeutung der LStAnrufungsauskunft dadurch gemindert, dass nach (abzulehnender) Ansicht des BFH die Gerichte hinsichtlich des Inhalts der erteilten Auskunft nur eine Evidenzkontrolle vornehmen dürfen (s. Anm. 23a, 29). Die Anrufungsauskunft bindet das BSFA (s. Anm. 24 ff.).

3a 2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

§ 42e ist verfassungsgemäß, denn der ArbG wird ohne Rücksicht auf seine Qualifikation in den Gesetzesvollzug eingeschaltet, weshalb ihm der Rechtsstaat (Art. 20 Abs. 3 GG) zumindest die Möglichkeit eröffnen muss, sich über den Inhalt der von ihnen anzuwendenden Vorschriften bei einer Behörde verbindlich zu vergewissern (BFH v. 13.11.1959 – VI 124/59 U, BStBl. III 1960, 108; *Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. A 27 [2/2020]). Die Zwecke des § 42e (Anm. 3) sind Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG) sowie des Dispositionsschutzes des ArbG (Art. 20 Abs. 3, 14 GG). Die Zwangsverpflichtung des ArbG im Rahmen des LStVerfahrens (s. Anm. 3) rechtfertigt die derzeitige Gebührenfreiheit (BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 1) im Gegensatz zur allg. verbindlichen Auskunft (*Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 97 [1/2020]). Jedoch ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen aufgrund der Vorteile für den ArbG nicht gehindert, einen Gebührentatbestand einzuführen, wobei er jedoch zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes dem Ausmaß der Zwangsverpflichtung des ArbG angemessen Rechnung zu tragen hat. Zugunsten des ArbN ermöglicht § 42e, bei Meinungsverschiedenheiten mit dem ArbG die Einleitung eines Verfahrens, in dem die zutreffende Anwendung der Steuergesetze mittels der Finanzbehörden (und ggf. der diese kontrollierenden FG) gesichert wird, was zwar verfassungsrechtl. nicht zwingend ist, aber wegen der damit verbundenen Rechtssicherheit dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3) dient (ähnlich *Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. A 27 [2/2020]; kein verfassungsrechtl. Gebot einer Anrufungsauskunft, aber unbedenkliches Instrument). Da der Auskunftsanspruch auch ausländ. Arbeitsverhältnisse betrifft (Anm. 4), werden ArbG und ArbN anderer Mitgliedsstaaten nicht diskriminiert, so dass § 42e unionsrechtskonform ist.

4 IV. Geltungsbereich des § 42e

Persönlicher Geltungsbereich: § 42e gilt ausweislich seines Satzes 1 für die Beteiligten des LStAbzugsverfahrens (s. Anm. 16).

Sachlicher Geltungsbereich: Gemäß § 42e Satz 1 umfasst die Auskunft den sachlichen Geltungsbereich des gesamten LStAbzugsverfahrens (s. Anm. 22) sowie denjenigen der pauschalen ESt iSd. §§ 37a, 37b (Anm. 5).

Territorialer Geltungsbereich: Nicht nur inländ., sondern auch ausländ. ArbG und Verleiher (tatsächliche und vermeintliche) und ArbN sind antragsberechtigt, sofern sie zum LStAbzug nach § 38 Abs. 1 verpflichtet sind oder für LSt nach § 42d haften (vgl. § 42d Anm. 12). Zur Unionsrechtskonformität s. Anm. 3a.

V. Verhältnis des § 42e zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu verwandten Vorschriften außerhalb der AO

5

Verhältnis zu sonstigen Vorschriften des Lohnsteuerverfahrens: Zum Verhältnis zu § 39a s. Anm. 22, zu § 41c s. Anm. 15 und zu § 42b s. Anm. 15.

Verhältnis zur pauschalen Einkommensteuer (§§ 37a, 37b): Auch für Sachverhalte mit einer möglichen Pauschalierung der ESt nach §§ 37a, 37b darf jeder Beteiligte eine LStAnrufungsauskunft einholen (vgl. BMF v. 19.5.2015 – IV C 6 – S 2297 – b/14/10001, BStBl. I 2015, 468 Rz. 37, zu § 37b; *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 4 [4/2020]), denn diese pauschale ESt gilt aufgrund gesetzlicher Fiktion (jeweils Abs. 4 Satz 1 der §§ 37a, 37b) als LSt.

Verwandte Vorschriften sind zB § 15 Abs. 4 des 5. VermBG (Auskunft über die Anwendung der Vorschriften über vermögenswirksame Leistungen im Einzelfall: BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48; BFH v. 5.6.2014 – VI R 91/13, BFH/NV 2014, 1873; *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 2 [4/2020]), § 9 BergPDV. Diese Auskunftregelungen sind § 42e nachempfunden, da auch die Sondergesetze eine Haftung vorsehen; ähnlich die verbindliche Zolltarifauskunft gem. Art. 12 ZK der Gemeinschaften (BFH v. 26.1.2012 – VII R 17/11, BFH/NV 2012, 1497).

Kirchensteuergesetze der Länder sehen idR die entsprechende Anwendung der Vorschriften über den LStAbzug und über die Haftung für LSt auf die Kirchenlohnsteuer vor (zB § 20 KiStG Ba.-Württ.; §§ 13, 14 KiStG Bayern; § 9 Abs. 4 KiStG Bremen; §§ 6 Abs. 2 Nr. 1, 12 Abs. 6 KiStG Nds.; § 5 KiStG NW). Hier fehlt ein besonderer Hinweis auf die entsprechende Anwendung des § 42e. Da § 42e nach seinem Sinn und Zweck die Vorschriften über die LStHaftung ergänzt, ist es uE gerechtfertigt, eine LStAnrufungsauskunft, die sich auf einen Teil der Maßstabsteuer bezieht, auch auf die davon abhängige Kirchenlohnsteuer auszudehnen (dem folgend *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 4 [4/2020]).

2. Verhältnis zur AO

6

Verhältnis zur Fürsorgepflicht (§ 89 Abs. 1 AO): Siehe Anm. 22.

Verhältnis zur verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO): § 42e ist gegenüber der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO eigenständig (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014, Rz. 17; *Werder/Dannecker*, BB 2015, 1687). Die Auskunft nach § 42e ist anders als die verbindliche Auskunft iSd. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO nicht gebührenpflichtig (*Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 7 [4/2020]; BMF v. 11.12.2007 – IV A 4 – S 0062/07/0003, DStR 2008, 99; zum möglichen Grund der Gebührenfreiheit s. Anm. 3a). Damit ist § 42e gegenüber § 89 Abs. 2 Satz 1 AO *lex specialis* aufgrund besonderer Regelungen zu den Beteiligten (Anm. 16), des Gegenstands (nur LStAbzugsverfahren; auch bei abgeschlossene Sachverhalten, s. Anm. 22), der Unabhängigkeit von einem besonderen Interesse an der Auskunft, der Gebührenfreiheit (*Hummel* in KSM, § 42e Rz. A 11 [2/2020]; *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 6 [11/2019]; *Karbe-Geßler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 42e Rz. 4). Gleichwohl weist § 42e Parallelen zu § 89 Abs. 2 Satz 1 AO auf (*Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 7 [4/2020]). Beide Vorschriften können nebeneinander anwendbar sein, wenn die Anfrage nicht nur das LStAbzugsverfahren betrifft (vgl. *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 6 [11/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 13; aA *Hummel* in KSM, § 42e Rz. A 11 [2/2020]; § 42e verdrängt

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Wegen der Gebührenfreiheit und des auch abgeschlossene Sachverhalte betreffenden Gegenstandes sowie der hier entgegen der Rspr. des BFH vertretenen erhöhten Bindungswirkung der LStAnrufungsauskunft (Anm. 23a) ist im Zweifel davon auszugehen, dass vorrangig ein Antrag nach § 42e gestellt wird, so dass nur ergänzend eine verbindliche Auskunft iSd. § 89 Abs. 2 Satz 1 zu stellen ist.

Verhältnis zu Mitwirkungspflichten (§ 90 AO): Siehe Anm. 15.

Verhältnis zur Auskunftspflicht (§ 93 AO): Siehe Anm. 31.

Verhältnis zu den Regelungen betreffend Verwaltungsakte (§§ 118 ff. AO): Zur Anwendung der Vorschriften für Verwaltungsakte (§§ 118 ff. AO) s. Anm. 23; zum (str.) Regelungsinhalt der Auskunft (§ 118 Satz 1 AO) s. Anm. 23a; zur Bindungswirkung der Auskunft (§ 118 Satz 1 AO) s. Anm. 24f.; zur Formfreiheit (§ 119 Abs. 2 Satz 1 AO) s. Anm. 17; zu Verstößen gegen Zuständigkeiten (§§ 125 Abs. 1, 127 AO) s. Anm. 10 „Entscheidung durch unzuständige Behörde“; zu Korrekturmöglichkeiten (§§ 130 f., 172 ff. AO) s. Anm. 26.

Verbindlichen Zusage (§ 204 AO): § 42e ist wegen unterschiedlicher Voraussetzungen von der verbindlichen Aussage iSd. § 204 AO zu unterscheiden (s. auch BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233; dazu *Bergkemper*, DB 2010, 2426). Die verbindliche Zusage nach § 204 AO bezieht sich nur auf den Geprüften, nicht auf den am LStAbzugsverfahren Beteiligten (Anm. 16), betrifft einen bei der LStAußenprüfung geprüften Sachverhalt und dessen Behandlung in der Zukunft und nicht auch auf abgeschlossene Sachverhalte (s. Anm. 22) und steht – anders als der auf Antrag des Beteiligten (Anm. 16) zwingend anzuwendende § 42e (Anm. 20) – im Ermessen des FA (*Hummel* in KSM, § 42e Rz. A 11 [2/2020]; *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 8 [11/2019]). Sind die Voraussetzungen des § 204 AO und des § 42e gleichzeitig erfüllt, sind beide Vorschriften nebeneinander anwendbar (*Hummel* in KSM, § 42e Rz. A 12 [2/2020]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 13; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 8 [4/2020]; *Karbe-Geßler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 42e Rz. 4). Wegen der Gebührenfreiheit (Anm. 3a), der Gebundenheit des Anspruchs (Anm. 20) und des auch abgeschlossene Sachverhalte betreffenden Gegenstandes (Anm. 22) ist im Zweifel davon auszugehen, dass ein Antrag nach § 42e gestellt wird.

Tatsächliche Verständigung: § 42e schließt eine tatsächliche Verständigung über den Sachverhalt, der der Anrufungsauskunft zugrunde zu legen ist, nicht aus (*Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 9 [4/2020]). Die tatsächliche Verständigung umfasst die Tatsachengrundlage, deren Beurteilung – nach hier vertretener Auffassung (Anm. 23a) – § 42e verbindlich regelt.

7 3. Verhältnis zum Arbeits- und Sozialrecht

Arbeitsrecht: Verlässt sich ein ArbG auf die Auskunft gem. § 42e, hat er die LSt auch dann vorschriftsmäßig einbehalten, wenn die Auskunft unrichtig war (BAG v. 11.10.1989 – 5 AZR 585/88, NZA 1990, 309). Umstritten ist, ob der ArbN gegenüber dem ArbG einen Anspruch auf die Befolgung der LStAnrufungsauskunft hat. Dies ist richtigerweise zu verneinen. Das Dienstverhältnis unterliegt dem öffentlich-rechtl. Pflichtengefüge (BAG v. 21.12.2016 – 5 AZR 273/16, BAGE 157, 341). Dessen Ausgestaltung wird zwar durch die LStAnrufungsauskunft beurteilt, jedoch wegen der rein feststellenden Regelungswirkung einer LStAnrufungsauskunft nicht

verbindlich festgelegt (s. Anm. 25). Was das öffentliche Recht nicht verbindlich festlegt, ist damit arbeitsrechtl. nicht geschuldet (ebenso *Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. A 20 [2/2020]; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 10 [4/2020]; *Poeschel* in *Küttner*, Personaltbuch, 27. Aufl. 2020, Stichwort „Anrufungsauskunft“ Rz. 3; aA *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 10; offen gelassen LAG Hamm v. 6.12.2000 – 14 Sa 1615/00). Die LStAnrufungsauskunft ist aber Indiz für den zutreffenden LStAbzug (*Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 10 [4/2020]).

Sozialrecht: Erteilten Auskünften nach §§ 14, 15 SGB I kommt keine Bindungswirkung zu; hierzu bedarf es einer Zusicherung nach § 34 SGB X (*Schlegel* in *Küttner*, Personaltbuch, 27. Aufl. 2020, Stichwort „Anrufungsauskunft“ Rz. 25). Zur Klärung von Zweifelsfragen beinhaltet das Sozialrecht weitere Normen (§§ 13, 14 Abs. 1 und 15 SGB I; §§ 28h Abs. 2 und 149 Abs. 5 SGB IV, zu Letzterem: BSG v. 31.1.2008 – B 13 R 27/07 R, BSGE 100, 19) bzw. den auf Richterrecht beruhenden sozialrechtlichen Herstellungsanspruch (s. BSG v. 23.7.1986 – 1 RA 31/85, BSGE 60, 158; BSG v. 22.3.1989 – 7 RAR 80/87, BSGE 65, 21; BSG v. 27.1.2000 – B 12 KR 10/99 R, NZS 2000, 610; verschuldensunabhängig, BSG v. 25.1.1994 – 7 RAR 50/93, AuB 1994, 221).

Einstweilen frei.

8–9

B. Erläuterungen zu Satz 1: Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft

I. Zuständiges Betriebsstättenfinanzamt

10

Verhältnis der Zuständigkeitsregelungen: § 42e Satz 1 betrifft im Umkehrschluss zu § 42e Sätze 2 und 3 (Anm. 30) den Fall, dass der ArbG nur eine BS iSd. § 41 Abs. 2 hat, für das ein BSFA (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) zuständig ist. Dagegen greifen die in den Sätzen 2 und 3 festgelegten zentralisierten Zuständigkeiten, wenn für den ArbG mehrere BSFÄ zuständig sind (Anm. 30).

Sachlich funktionale Zuständigkeit gem. § 42e Satz 1: Ist nur ein BSFA (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 41 Abs. 2) zuständig, erteilt dieses gem. § 42e Satz 1 die LStAnrufungsauskunft (bei mehreren zuständigen FÄ s. Anm. 30f.). Das gilt für Anfragen aller Beteiligter (Anm. 16). Bei einer Lohnzahlung durch Dritte, bei der der Dritte die Pflichten des ArbG trägt, hält die FinVerw. das BSFA des Dritten für zuständig (R 42e Abs. 4 LStR; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 5). Dies ist contra legem, da § 42e Satz 1 nur das BSFA des ArbG iSd. § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 meint; jedenfalls entsteht Vertrauensschutz, wenn so verfahren wird (s. „Entscheidung durch unzuständige Behörde“). Des Weiteren besteht – auch wenn nur ein BSFA nach § 42e Satz 1 zuständig ist – die Möglichkeit einer Zuständigkeitskonzentration nach § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG (*Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 13 [4/2020]).

Verstöße gegen interne Zuständigkeitsvorschriften (Geschäftsverteilungspläne) berühren die Rechtmäßigkeit der Ausrufungsauskunft nicht, da gem. § 42e Satz 1 die Auskunft vom BSFA und gerade nicht vom jeweiligen Amtsträger zu erteilen ist (*Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. B 10 [2/2020]; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 14 [4/2020]). Daher ist die Ansicht des BFH abzulehnen, eine vom unzuständigen Beamten erteilte Auskunft entfalte keine Bindungswirkung (BFH v. 18.10.1957 – VI 168/56 U, BStBl. III 1958, 16; BFH v. 11.8.1967 – VI R 67/66, BStBl. III 1967, 685; jeweils mwN). Zu internen Abstimmungspflichten s. Anm. 30.

Örtliche Zuständigkeit: Das BSFA, in dessen Bezirk sich die BS des den LStAbzug vornehmenden ArbG befindet, ist für die LStAnrufungsauskunft örtlich zuständig. Hat der ArbG mehrere BS, bestimmt sich das örtlich zuständige FA nach § 42e Sätze 2 und 3 (s. Anm. 30).

Entscheidung durch unzuständige Behörde: Da die Auskunft ein gebundener Verwaltungsakt ist (s. Anm. 20), ist die unter Verstoß gegen die örtliche und sachliche Zuständigkeit erteilte Auskunft einer Finanzbehörde zwar rechtswidrig, sie ist aber bei Missachtung der örtlichen Unzuständigkeit gleichwohl gem. § 127 AO wirksam (*Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. B 10 [2/2020]; *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 21 [11/2019]; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 13 und 22 [4/2020]; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 102 [1/2020]; vgl. BFH v. 19.4.2012 – III R 85/11, BFH/NV 2012, 1411; aA FG Ba.-Württ. v. 8.12.2008 – 13 K 2626/07, EFG 2009, 1373, rkr.; und die früher hier vertretene Auffassung der Voraufgabe – Stand 6/2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Eine außerhalb der sachlichen Zuständigkeit ergangene Auskunft kann im Einzelfall gem. § 125 Abs. 1 AO nichtig sein, wobei die dafür erforderliche besonderen Schwere des Fehlers regelmäßig gegeben ist (*Rozeck* in *HHS*, § 125 AO Rz. 21 [2/2020]; dagegen stets von Nichtigkeit ausgehend *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 125 AO Rz. 21 mwN [1/2020]). Ist eine Auskunft nicht nichtig, ist sie trotz ihrer Rechtswidrigkeit verbindlich und führt zum Haftungsausschluss, da der Beteiligte nicht klüger sein muss als die Finanzbehörde (*Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. B 10 [2/2020]; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 102 [1/2020]; aA die früher hier vertretene Auffassung, vgl. Voraufgabe – Stand 6/2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Zu Korrekturmöglichkeiten s. Anm. 26.

11–14 Einstweilen frei.

15 II. Auf Anfrage

Anfrage als Anspruchsvoraussetzung: Nur auf Anfrage erteilt das BSFA die LStAnrufungsauskunft (BFH v. 22.8.1957 – IV 541/56 U, BStBl. III 1957, 366). Einer Form bedarf es nicht (Anm. 17). Der Anfrager muss identifizierbar sein und um eine lstrechl. Beurteilung bitten; eine eigene Rechtsansicht muss nicht mitgeteilt werden, ist aber zur Verdeutlichung eigener Belange ratsam (*Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 15 [4/2020]). Überdies muss sich die Anfrage auf einen konkreten Sachverhalt, nicht auf eine allg. gehaltene Rechtsfrage, beziehen („im einzelnen Fall“). Diese Einschränkung soll nicht die Notwendigkeit der Erheblichkeit der Auskunft in einem einzigen Fall statuieren, sondern nur verdeutlichen, dass der Anfrage ein konkreter Anlass zugrunde liegen muss und die Behörde nicht zur Erteilung aller denkbaren theoretischen Auskünfte ohne konkretes Rechtsschutzbedürfnis verpflichtet ist (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166). Der Sachverhalt muss vom Anfragenden hinreichend konkret dargestellt werden, so dass eine rechtl. Beurteilung möglich ist. „Im einzelnen Fall“ ist eine Anfrage auch gestellt, wenn sie sich nicht auf einen einzelnen, genau bezeichneten ArbN, sondern auf einen bestimmten Falltypus, eine Fallgruppe oder allg. die Führung des Lohnkontos bezieht (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166 [168]; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 16 [4/2020]; *Bruschke*, DStZ 2011, 491). Ist die Anfrage unvollständig, wird das FA zunächst gem. § 90 AO um entsprechende Ergän-

zungen ersuchen (*Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 15 [4/2020]). Es besteht keine Verpflichtung, eine LStAnrufungsauskunft einzuholen (dazu aber Anm. 24). Zum Gegenstand der Auskunft s. Anm. 22.

Auskunftsinteresse auf Zeit bei gleicher Sach- und Rechtslage: Bereits aus der Stellung als „Beteiligter“ iSd. § 42e (s. Anm. 16) folgt grds. ein hinreichendes Interesse an der Auskunft (*Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 101 [1/2020]). Die Anfrage ist mit Blick auf ihre Zwecke (Anm. 3) insbes. nicht auf Zweifelsfälle beschränkt (glA *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 101 [1/2020]; *von Bornhaupt*, DStR 1980, 3; *Offerhaus*, Inf. 1979, 337; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 17 [11/2019]). Indes fehlt es am Antragsbedürfnis, wenn der LStAbzug nach § 41c nicht mehr geändert und ein LStJA gem. § 42b nicht durchgeführt werden darf (*Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 17 [11/2019]; *Hummel in KSM*, § 42e Rz. A 4 [2/2020]). Zu demselben Erg. kommt die (abzulehnende, s. Anm. 23a) h.M., wenn dem Beteiligten bereits eine verbindliche Auskunft nach §§ 89 Abs. 2 Satz 1 bzw. 204 AO erteilt wurde (*Eisgruber in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 3; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 15 [4/2020]). Da die Auskunft nach § 42e jedoch einen gegenüber §§ 89 Abs. 2 Satz 1, 204 AO weitergehenden Anspruch auf zutreffende Auskunft vermittelt (Anm. 23a), besteht in diesen Fällen wegen der erhöhten Bindungswirkung der Auskunft nach § 42e gegenüber den Auskünften nach §§ 89 Abs. 2 Satz 1, 204 AO gleichwohl ein Auskunftsinteresse. Wird ein Antrag erneut gestellt, fehlt das Auskunftsinteresse, sofern nicht die Beteiligten (Anm. 16) von einem unzutreffenden Sachverhalt ausgegangen sind oder sich neue rechtl. Gesichtspunkte ergeben (*Eisgruber in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 10; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 15 [4/2020]).

III. Beteiligte als Auskunftsberechtigte

16

Alle am Lohnsteuerabzugsverfahren Beteiligten, die in § 38 (bzw. §§ 37a, 37b, Anm. 5) genannt sind, sind nach § 42e zur Anfrage berechtigt. Dies sind ArbG, ausländ. Verleiher und Dritte mit ArbG-Pflichten gem. § 38 Abs. 3, 3a (Anm. 5) sowie ArbN als Schuldner der LSt (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 1). Auskunftsberechtigt sind auch diejenigen, die unsicher sind, ob sie zum LStAbzug verpflichtet sind (zB bei Abgrenzung von selbständiger zu nichtselbständiger Tätigkeit oder bei Auslandsberührungen). Zur Berechtigung bei pauschaler ESt (§§ 37a, 37b) s. Anm. 3.

Alle für Lohnsteuer haftenden Personen, die nicht für den LStAbzug zuständig sind, aber gesamtschuldnerisch mit ArbG und ArbN für LSt haften (zB GmbH-Geschäftsführer oder Insolvenzverwalter gem. §§ 34, 69 AO oder Übernehmer eines Betriebs nach § 75 AO; s. § 42d Anm. 11), dürfen nach dem Zweck des § 42e im Wege einer teleologischen Extension ebenfalls einen Antrag nach § 42e stellen (*Hummel in KSM*, § 42e Rz. B 1 [2/2020]; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 11 [11/2019]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 2; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 5 [4/2020]; *Bruschke*, DStZ 2011, 491, 492; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 1).

Nicht auskunftsberechtigt sind Interessenvertreter (zB Betriebsrat, ArbG-Verbände, Gewerkschaften oder Gemeinde, auch wenn sie früher LStKarten ausgestellt hat), da sie nicht am LStVerfahren beteiligt sind (FG Rhld.-Pf. v. 16.8.1979 – V 316/78,

EFG 1980, 86, rkr.; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 11 [11/2019]; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 5 [4/2020]; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 100 [1/2020]).

17 IV. Keine Formgebundenheit im Auskunftsverfahren

Grundsatz: Eine Form ist weder für die Anfrage noch für die Erteilung der Auskunft notwendig (*Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 25 [11/2019]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 4; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 12, 15 und 21 [4/2020]; *Karbe-Geßler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 42e Rz. 12; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 – S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 7). Wirksam sind daher ebenso mündlich oder elektronisch gestellte Anfragen wie entsprechend erteilte Auskünfte (§ 119 AO). Die Schriftform kann auch bei der Anfrage aus Gründen der Rechtssicherheit ratsam sein (*Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 15 [4/2020]). Nach Auffassung der FinVerw. soll das zuständige FA bei Erteilung der Auskunft die Schriftform verwenden (R 42e Abs. 1 Satz 3 LStR; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 – S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 8). Eine dagegen zB mündlich oder per E-Mail erteilte Auskunft ist gleichwohl wirksam (§ 119 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Beteiligte (Anm. 16) hat gem. § 119 Abs. 2 Satz 2 AO einen Anspruch auf schriftliche Bestätigung einer mündlich erteilten Auskunft, wenn ein berechtigtes Interesse besteht. Ein solches ist aus Gründen des Rechtsschutzes im Regelfall zu bejahen (*Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 25 [11/2019]; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 12 [4/2020]).

Schriftform zum Nachweis ratsam: Häufig kann nur mittels Schriftform nachgewiesen werden, dass und welcher Sachverhalt vom Anfragenden dargestellt wurde und die Auskunft auf der Grundlage des § 42e (und nicht nur als unverbindlich, vgl. BFH v. 19.12.1973 – II R 180/72, BStBl. II 1974, 182) erteilt wurde (s. Anm. 20). Unklarheiten und Nachweisschwierigkeiten wirken sich zu Ungunsten des Antragstellers aus und beeinträchtigen den Schutz der LStAnrufungsauskunft, soweit die LStAnrufungsauskunft eine für den Antragsteller günstige Auskunft enthält (BFH v. 22.8.1957 – IV 541/55 U, BStBl. III 1957, 366; BFH v. 14.3.1958 – VI 166/57 U, BStBl. III 1958, 436; BFH v. 23.10.1958 – IV 199/57 U, BStBl. III 1959, 85).

18–19 Einstweilen frei.

20 V. Rechtsanspruch auf inhaltlich richtige Auskunftserteilung

Gebundene Verwaltung: § 42e Satz 1 begründet ausweislich seines Wortlauts einen Rechtsanspruch auf Auskunftserteilung („... hat auf Anfrage ...“), so dass dem zuständigen FA (Anm. 10) kein Ermessen zusteht und es in gebundener Verwaltung handelt (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 5; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 26 [11/2019]; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 104 [1/2020]). Von unverbindlich geäußerten Rechtsauffassungen des FA unterscheidet sich die Auskunft also dadurch, dass die Behörde ihre Rechtsauffassung bewusst auf Grundlage des § 42e äußert. Es muss allerdings nicht ausdrücklich auf diese Vorschrift Bezug genommen werden (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166 [168]). Eine ausdrücklich als „unverbindlich“ bezeichnete Auskunft ist keine LStAnrufungsauskunft iSd. § 42e (vgl. *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 105 [1/2020]; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 12 [4/2020]); aber Beschränkung auf nur gegen-

wärtige Beurteilung möglich, Anm. 23b). Es gehört in diesen Fällen aber dazu, dass ein Zusammenhang mit der Anfrage des Beteiligten hergestellt wird und dass dem die Auskunft erteilenden Amtsträger bewusst ist, dass der ArbG die Auskunft als Maßstab für die Gestaltung des LStAbzugs in einem Einzelfall nimmt und eine Vertrauensschutzwirkung davon ausgeht. Zum Rechtsschutz bei der Verweigerung einer Auskunftserteilung s. Anm. 27.

Anspruch auf inhaltlich richtige Auskunft: Der Antragsteller hat Anspruch auf eine inhaltlich richtige Auskunft (BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370, Rz. 10; BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BFH/NV 2014, 1141, Rz. 11; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 20a [4/2020]; s. Anm. 24, 28). Dagegen besteht kein Anspruch auf den Erhalt der gewünschten Auskunft (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 5). Wird die Auskunft erteilt, ist ihr Regelungsgehalt umstritten (Anm. 23a). Zu Rechtsschutzmöglichkeiten s. Anm. 27 ff.

Keine Entscheidungsfrist: § 42e schreibt keine Frist zur Beantwortung der LStAnrufungsauskunft vor (*Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 12 [4/2020]; ggf. sind Untätigkeitsanspruch oder -klage statthaft, s. Anm. 27).

Einstweilen frei.

21

VI. Auskunft

1. Gegenstand der Anrufungsauskunft

22

Gegenstand der Auskunft kann jede Rechtsfrage zum konkreten LStVerfahren zwischen dem Beteiligten (Anm. 16) und dem zuständigen FA (Anm. 10) in formeller und materiell-rechtl. Hinsicht, einschließlich der damit verbundenen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsfristen sein (§ 42e Satz 1: „Auskunft [darüber] ... , ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind“; BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 6). Ihr Inhalt kann sich damit auf alles beziehen, was Einbehaltung und Abführung der LSt durch den ArbG betrifft (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 6; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 17 [4/2020]; *Bruschke*, DStZ 2011, 491 [493]). Überdies umfasst die Auskunft das eigentliche LStVerfahren, zB Lohnbuchführung, ArbN-Eigenschaft, LStPauschalierung, die Besteuerung von Sachbezügen, Entschädigungen, Beihilfen und Reisekosten (*Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. B 6 [4/2016]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 6) sowie Fragen der EStPauschalierung gem. §§ 37a, 37b (Anm. 5). Entsprechend dem sachlichen Geltungsbereich (Anm. 10 „Entscheidung durch unzuständige Behörde“) gehören dagegen Fragen mit ausschließlichem Interesse für die Veranlagung des ArbN zur ESt nicht zur Auskunft, zB Qualifizierung von Aufwendungen als WK, SA oder agB, wenn diese für die LSt irrelevant sind (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; BFH v. 13.1.2011 – VI R 64/09, BFH/NV 2011, 753; *Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. B 6 [2/2020]; *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 28 [11/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 6; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 18 [4/2020]; ggf. Antrag auf verbindliche Auskunft iSd. § 89 Abs. 2 AO). Aufgrund der Zwecke der Anrufungsauskunft (s. Anm. 3) dürfen ebenso nicht Gegenstand der Auskunft die vom Wohnsitz-FA zu berechnenden Frei- und Hinzurechnungsbeträge gem. § 39a (vgl. *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 6) oder Fragen zur LStKlasse (*Karbe-Geßler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 42e Rz. 14) sein. Indes werden Umstände der letztgenannten Art

für die Auskunft vorausgesetzt und können mithin im Rahmen einer Bezugnahme genannt werden, ohne dass ihnen insoweit Regelungswirkung iSd. § 118 Satz 1 AO zukommt. Zur Bindungswirkung einer ihren Gegenstand überschreitenden Auskunft s. Anm. 23a und 23b.

Im einzelnen Fall: Die LStAnrufungsauskunft betrifft den mit der Anfrage konkret vorzutragenden Sachverhalt (Anm. 15). § 42e umfasst mangels entsprechenden Einschränkung des Anwendungsbereichs (anders bei verbindlichen Auskünften iSd. §§ 89 Abs. 2 Satz 1, 204 AO) auch abgeschlossene Sachverhalte (FG Düss. v. 18.4.2013 – 16 K 922/12 L, EFG 2013, 1358, bestätigt durch BFH v. 7.5.2014 – VI R 28/13, BFH/NV 2014, 1734).

Konnex zwischen Anfrage und Auskunft: Nach dem Gesetz ist die Auskunft nur „auf Anfrage“ zu erteilen. Dies bedeutet einerseits, dass Auslöser für die Auskunft die Anfrage (Anm. 15) eines Beteiligten (Anm. 16) sein muss und andererseits, dass sich die Auskunft – im Rahmen ihres Gegenstandes und mit Bezug auf einen konkreten Lebenssachverhalt – grds. auf die Anfrage beziehen muss. Jedoch ist das zuständige FA (Anm. 10) nicht gehindert, im Rahmen seiner allgemeinen Fürsorgepflicht nach § 89 Abs. 1 AO (dazu *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 1 und 10 [2/2018]) weitere Informationen zu geben. Soweit der so erteilten Auskunft Regelungswirkung zukommt, entfaltet sie Bindungswirkung (Anm. 24 ff.).

Formfreiheit der Auskunft: Siehe Anm. 17.

2. Wirkungen einer erteilten Anrufungsauskunft

23 a) Rechtsnatur der Anrufungsauskunft

Lohnsteuer-Anrufungsauskunft als feststellender Verwaltungsakt: Zur Rechtsnatur der LStAnrufungsauskunft schweigt das Gesetz. Teile der Literatur qualifizierten die LStAnrufungsauskunft zutr. schon immer als feststellenden Verwaltungsakt (*Drenseck*, DStJG 9 (1986), 377 (394); *Fichtelmann*, FR 1980, 236; *Heuermann*, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, 1998, 259 ff.; *Fumi*, EFG 2003, 1106; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 97 ff., 99 [1/2020]; *Rüsken in Klein*, § 15 . Aufl. 2020, § 204 AO Rz. 35; nach wie vor: *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 26 [11/2019]). Nachdem der BFH demgegenüber vertreten hatte, die Anrufungsauskunft sei eine bloße Wissenserklärung, die nur nach den Grundsätzen von Treu und Glauben Geltung beanspruche und kein Verwaltungsakt sei (BFH v. 9.3.1979 – VI R 185/76, BStBl. II 1979, 451; BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; ebenso *von Bornhaupt*, DStR 1980, 3 [4]; dem nach wie vor folgend *Eisgruber in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 6), gab er diese Auffassung auf und erkannte der Anrufungsauskunft richtigerweise die Qualität eines feststellenden Verwaltungsaktes zu (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233; dazu *Bergkemper*, DB 2010, 2426; BFH v. 13.1.2011 – VI R 64/09, BFH/NV 2011, 753). Die Qualität als feststellender Verwaltungsakt iSd. § 118 Satz 1 AO resultiert daraus, dass die mit dem erforderlichen Bindungswillen versehene Erklärung des FA über eine Wissenserklärung hinausgeht und zusätzlich auf die Selbstbindung eines zukünftigen Handelns gerichtet ist (ebenso *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 7; vorsichtiger *Hummel in KSM*, § 42e Rz. A 13 [2/2020]; nicht zweifelsfrei, aber vertretbar). Die Einordnung als Verwaltungsakt erhöht die Rechtsschutzmöglichkeiten der Beteiligten (*Bergkemper*, FR 2010, 45). Indes ist die Rspr. des BFH erneut dazu übergegangen, den Gedanken der Wissenserklärung zu reaktivie-

ren und ordnet die LStAnrufungsauskunft unzutreffend nunmehr als „Quasi-Wissenserklärung mit eingeschränktem Prüfungsmaßstab“ (Begriff nach *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 26 [11/2019]) ein (s. Anm. 23a). Zum Anspruch auf inhaltliche Richtigkeit s. Anm. 20.

Regelungen für Verwaltungsakte gelten: Weil die LStAnrufungsauskunft ein feststellender Verwaltungsakt ist, gelten selbstverständlich die verfahrensrechtl. Regelungen in §§ 118 ff. AO (*Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 20b [4/2020]; BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213), insbes. §§ 125–127 AO. Zudem kann eine LStAnrufungsauskunft auch mit Nebenbestimmungen (zB Befristung, dazu s. Anm. 26, Auflage oder Widerrufsvorbehalt, letzterer ist nach hM wegen analoger Anwendung von § 207 AO, s. Anm. 26, nicht erforderlich) versehen werden, sofern sie dem Auskunftszweck nicht – wie etwa beim Auflagenvorbehalt oder bei der Bedingung – zuwiderlaufen würden (§ 120 Abs. 3 AO; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 20b [4/2020]). Es gilt das, was die LStAnrufungsauskunft feststellt. Ist die Feststellung unzutreffend, ist sie – bis zur Grenze der Nichtigkeit iSd. § 125 AO – bloß rechtswidrig, entfaltet aber mit ihrem fehlerhaften Inhalt Bindungswirkung (s. Anm. 23b). Wie eine rechtswidrige LStAnrufungsauskunft zu korrigieren ist, wird nicht einheitlich beurteilt (s. Anm. 26).

b) Regelungsinhalt der Lohnsteueranrufungsauskunft

23a

Nicht einheitlich beurteilt wird, welche rechtl. Regelung einer erteilten LStAnrufungsauskunft zukommt.

Die hM vertritt die Auffassung, die Anrufungsauskunft enthalte nur dahingehende Regelungen, „wie die Finanzbehörde ... die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug gegenwärtig beurteilt“. Weil das LStAbzugsverfahren nur ein Vorauszahlungsverfahren sei, sei die Auskunft gerichtlich nur auf die zutreffende Erfassung des Sachverhalts sowie nicht evident fehlerhafte rechtl. Beurteilung zu überprüfen (BFH v. 27.2.2014 – VI R 26/12, BFH/NV 2014, 1372; BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894; BFH v. 7.5.2014 – VI R 28/13, BFH/NV 2014, 1734; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48, zu § 15 Abs. 4 5. VermBG; BFH v. 15.1.2015 – VI B 103/14, BStBl. II 2015, 447; ebenso FG Nds. v. 21.2.2017 – 14 K 211/15, EFG 2017, 1751, rkr.; glA *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 20a [4/2020]; Auskunft sei nach Wortsinn keine Entsch.; *Hettler*, HFR 2014, 620; *Geserich*, NWB 2014, 1866 [1870]; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 16). Danach ist die LStAnrufungsauskunft eine „Quasi-Wissenserklärung mit eingeschränktem Prüfungsmaßstab“ (treffend *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 26 [11/2019]). Zu den Auswirkungen auf das finangerichtliche Verfahren s. Anm. 29.

UE ist die vorgenannte Auffassung für den Regelfall abzulehnen (zur nur ausnahmsweise gegenwärtigen Beurteilung s. Anm. 23b). Die LStAnrufungsauskunft stellt nach ihrem Inhalt fest, wie der LStAbzug objektiv richtig vorzunehmen ist. Die Gegenansicht greift schon vom Wortlaut des § 42e zu kurz, denn anders als der allein auf die „steuerliche Beurteilung“ zielende § 89 Abs. 2 Satz 1 AO, verweist § 42e Satz 1 auf das anzuwendende Recht (*Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 28 [11/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 7). Außerdem muss die LStAnrufungsauskunft verlässlich sein, wenn sie ihren Zwecken (Anm. 3) genügen möchte (*Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. A 13 und B 15 [2/2020]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 7; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 104 [1/2020]). Insbesondere erscheint es angesichts der finanziellen Risiken für den ArbG auch nicht

angemessen, den ArbG auf das Haftungsverfahren oder auf die Anfechtung der eigenen LStAnmeldung zu verweisen (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 5; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 104 [1/2020]; aA: *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 20a [4/2020]: kein sachliches Bedürfnis Vollkontrolle wegen regelmäßiger Erledigung mit der ArbN-Veranlagung). Wenn demgegenüber angeführt wird, der ArbG sei nicht übermäßig belastet, weil er bei (irriger) Annahme der LStPflicht die LSt beim ArbN einbehalten könne und bei (unzutreffender) Annahme einer StFreiheit von der Haftung freigestellt sei (*Hettler*, HFR 2014, 620), entwertet dies das Dispositionsinteresse des ArbG (Anm. 3), welches Liquidität und Planungssicherheit umfasst. Entgegen der Auffassung des BFH folgt nichts anderes aus dem LStAbzugsverfahren als Vorauszahlungsverfahren, denn gerade bei zweifelhafter Rechtslage kann der ArbG den LStAbzug nur zutr. vornehmen, wenn ihm eine inhaltlich richtige Auskunft erteilt wird (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 5). Ebenso missachtet die Rspr. des BFH die Qualität einer erteilten Auskunft als feststellenden Verwaltungsakt (Anm. 23), indem sie im Wege der Fiktion dessen Regelungsinhalt kupiert. Weil der Fiskus den ArbG (zunehmend) in die Pflicht nimmt und von ihm insbes. zutreffende LStAnmeldungen einfordert, ist es aus Gründen der Fürsorge (Anm. 3) gerechtfertigt, dass umgekehrt der Fiskus im LStAbzugsverfahren Rechtssicherheit gibt. Demgegenüber ist eine unangemessene Benachteiligung des Fiskus nicht ersichtlich, da die LStAnrufungsauskunft korrigiert werden darf (s. Anm. 26) und sich die sachliche Bindungswirkung nur auf das LStAbzugs- nicht jedoch das EStVeranlagungsverfahren erstreckt (Anm. 24), so dass bei unzutreffenden Auskünften kein endgültiger LStAusfall droht. Die Anrufungsauskunft gewährt damit – anders als die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO – nicht nur einen Anspruch auf eine schlüssige und nicht evident fehlerhafte Auskunft des FA (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 5). Zu den Auswirkungen auf das finangerichtliche Verfahren s. Anm. 29.

- 23b **Nur ausnahmsweise gegenwärtige Beurteilung durch das Finanzamt:** Das Ausmaß des Bindungswillens der Finanzbehörde (nach hier vertretener Auffassung regelmäßig umfassender Bindungswille) kann ausnahmsweise dahinstehen, wenn – entsprechend allgemeiner verfahrensrechtl. Grundsätze zur Bindungswirkung von Verwaltungsakten (*Seer in Tipke/Kruse*, § 118 AO Rz. 50, 50a [1/2020]) – in der konkreten LStAnrufungsauskunft der Wille des FA zur allein gegenwärtigen Beurteilung zum Ausdruck kommt. Nur ein solcher – dem die Auskunft erteilenden FA zumutbarer – Zusatz, dass der LStAbzug gegenwärtig in einer bestimmten Weise beurteilt wird, berücksichtigt hinreichend das Interesse des ArbG an einer rechtssicheren Auskunft.

Konkreter Regelungsinhalt: Von der str. Frage, welcher Regelungsinhalt der LStAnrufungsauskunft von Gesetzes wegen zukommen soll (Anm. 23a), ist der konkret feststellende Inhalt der Auskunft zu unterscheiden. Die Feststellungswirkung kommt auch einer rechtswidrigen LStAnrufungsauskunft zu, es sei denn, sie ist nichtig (Anm. 23). Zu den Korrekturmöglichkeiten s. Anm. 26.

c) Bindungswirkung

24 aa) Sachliche Bindungswirkung

Die sachliche Bindungswirkung umfasst grds. nur das LStAbzugsverfahren (zu Ausnahmen s. Anm. 24 aE). Dies folgt aus dem Gesetzeswortlaut (§ 42e Satz 1: „Lohnsteuer“), aus dem Zweck der Auskunft, den ArbG (allein) beim LStAbzug zu

schützen (Anm. 3), aus der fehlenden Mitwirkung des Wohnsitz-FA bei der Auskunft sowie aus der Qualität des LStAbzugsverfahrens als Vorauszahlungsverfahren (BFH v. 28.8.1991 – I R 3/89, BStBl. II 1992, 107; BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; BFH v. 16.12.1996 – VI R 51/96, BStBl. II 1997, 222; BFH v. 22.5.2007 – VI B 143/06, BFH/NV 2007, 1658; BFH v. 13.1.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479; BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751; *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 38 [11/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 9; *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 25 [4/2020]; *Eisgruber* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 7; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 20; krit. *Koch-Schulte*, DB 2014, 2084; teilweise aA noch BFH v. 9.3.1979 – VI R 185/76, BStBl. II 1979, 451: eine dem ArbN erteilte Auskunft müsse auch für das EStVeranlagungsverfahren gelten, da Auskunft ansonsten weitgehend bedeutungslos wäre). Dementsprechend ist das BSFA inhaltlich an die eigene Auskunft gebunden (BFH v. 5.6.2014 – VI R 91/13, BFH/NV 2014, 1873; s. Anm. 25 ff.).

Haftungsfreistellung: Die Bindung an die Auskunft verbietet die Erhebung darüber hinausgehender LSt beim ArbG im gesamten Bereich der LSt, falls der ArbG den LStAbzug gemäß der Auskunft vorgenommen hat (BFH v. 16.11.2006 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; BFH v. 13.1.2011 – IV R 61/09, BStBl. II 2011, 479; BFH v. 20.3.2014 – VI R 43/13, BStBl. II 2014, 592; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48). In dieser Haftungsfreistellung liegt das wirtschaftliche Interesse des ArbG (Anm. 3). Das gilt ebenso für das LStHaftungsverfahren, für das LStNachforderungsverfahren (BFH v. 17.10.2013 – VI R 44/12, BFH/NV 2014, 229; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48; FG Düss. v. 15.4.2008 – 10 K 3840/04, EFG 2008, 1290, rkr.; Anm. 25), für die pauschale LSt (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210) sowie die pauschale ESt nach §§ 37a, 37b (Anm. 5). Die Bindungswirkung im Vorauszahlungsverfahren erstreckt sich nur auf den konkreten Sachverhalt, der Gegenstand des Auskunftsverfahrens ist. Sie tritt auch ein, wenn die Auskunft nicht dem materiellen Recht entspricht. Ihre Wirkung bleibt bestehen, wenn der ArbG einen Antrag auf Pauschalierung der LSt stellt, obwohl nach der Auskunft keine LSt zu erheben ist (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210).

Ausnahmsweise Ausstrahlung ins Veranlagungsverfahren: Nach vorstehenden Grundsätzen ist bei der ArbN-Veranlagung zur ESt eine Abweichung von der Auskunft möglich, wenn sie unzutreffend war (BFH v. 13.1.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479; BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BFH/NV 2015, 1620; *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 38 [11/2019]; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 20). Ungeachtet der fehlenden Bindungswirkung können die Rechtswirkungen der Auskunft unter besonderen Voraussetzungen nach Treu und Glauben bis in die Veranlagung hineinreichen (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 13, falls WohnsitzFA ArbN Auskunft erteilt und diese für steuererhebliche Disposition des ArbN kausal war; ebenso bei interner Abstimmung BSFA mit WohnsitzFA FG Düss. v. 24.1.2002 – 14 K 871/97 L, EFG 2002, 540, Rev. zurückgewiesen durch BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; ggf. kann Auskunft aber bereits – auch unbeabsichtigte – verbindliche Auskunft sein, vgl. BFH v. 12.8.2015 – I R 45/14, BFH/NV 2016, 261).

Haftungsfreistellung auch für gleich gelagerte Sachverhalte: Die Wirkung der Auskunft erstreckt sich auf gleich gelagerte LStTatbestände bzw. im Verhältnis zu anderen ArbN (FG Berlin v. 9.9.1969 – III 41/69, EFG 1970, 364, rkr.; ggf. ist zu korrigieren, Anm. 26), so dass auch insoweit eine Haftung nach § 42d wegen ent-

schuldbaren Rechtsirrtums entfällt (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30; *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 6 [4/2020]; s. § 42d Anm. 59 ff.). Ebenso kann eine unklare Auskunft des FA zu entschuldbarem Rechtsirrtum führen mit der Folge, dass die Inanspruchnahme des ArbG durch Haftungsbescheid ermessensfehlerhaft und damit unzulässig ist (vgl. BFH v. 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37; *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 20 [4/2020]).

25 bb) Persönliche Bindungswirkung

Bindung sämtlicher Beteiligter: In persönlicher Hinsicht bindet eine LStAnrufungsauskunft sämtliche Beteiligte des LStAbzugsverfahrens (Anm. 16) unabhängig davon, wer sie beantragt hat oder wem sie erteilt worden ist; denn die Frage nach der Anwendung der Istrechtl. Vorschriften ist beim LStAbzugsverfahren als Vorauszahlungsverfahren einheitlich zu beantworten (BFH v. 17.10.2013 – VI R 44/12, BFH/NV 2014, 229, unter Aufgabe der gegenteiligen Rspr. durch BFH v. 22.5.2007 – VI B 143/06, BFH/NV 2007, 1658, ohne zu klären, ob ein Verwaltungsakt mit Drittwirkung vorliegt; *Hummel* in KSM, § 42e Rz. B 15 [2/2020]; *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 6 [4/2020]; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 18; im Erg. ebenso, da LStAnrufungsauskunft ein Verwaltungsakt mit Drittwirkung sei: *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 31 und 36 [11/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 9; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 104 [1/2020]; *Drenseck*, DStJG 9 [1986], 377 [396]; krit. *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 23 [4/2020]; im Erg. sinnvoll, aber schwer begründbar). Folge der in persönlicher Hinsicht erweiterten Bindungswirkung ist, dass das FA auf Grundlage des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 vom ArbN keine LSt nachfordern darf, die der ArbG aufgrund einer unrichtigen LStAnrufungsauskunft nicht einbehalten hat (BFH v. 17.10.2013 – VI R 44/12, BFH/NV 2014, 229).

Keine Pflicht zur Befolgung der Lohnsteueranrufungsauskunft: Der ArbG ist, auch wenn er die Auskunft beantragt hat, nicht verpflichtet, gemäß der Auskunft zu handeln (BFH v. 22.5.2007 – VI B 143/06, BFH/NV 2007, 1658; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48; BFH v. 5.6.2014 – VI R 91/13, BFH/NV 2014, 1873; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 9; *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 11, 24 [4/2020]), denn die Regelungswirkung beschränkt sich auf die Feststellung des objektiv zutreffenden LStAbzugs und § 42e enthält keine gesonderte Ermächtigung, den ArbG entsprechend zu verpflichten (ähnlich *Schmieszek* in B/B, § 42e Rz. 11, 24 [4/2020]; § 42e ermächtigt nicht zum Erlass belastender Verwaltungsakte; aA *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 35 [11/2019]; *Hummel* in KSM, § 42e Rz. A 3 [2/2020]; Gegenauffassung sei kaum einleuchtend). Die Rechtslage gem. § 42e unterscheidet sich insoweit nicht von §§ 89, 204 AO (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BFH/NV 2009, 1528). Richtet sich der ArbG aber nicht nach der LStAnrufungsauskunft, darf er sich idR bei der Haftung für LSt nach § 42d nicht auf einen entschuldbaren Rechtsirrtum berufen (*Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 9; FG München v. 24.4.2008 – 15 K 1124/08, EFG 2012, 319, rkr.; zur Entschuldbarkeit s. § 42d Anm. 60 f.). Zur fehlenden arbeitsrechtl. Verpflichtung des ArbG, entsprechend der LStAnrufungsauskunft zu verfahren, s. Anm. 7.

26 cc) Zeitliche Bindungswirkung und Korrektur erteilter Auskünfte

Wiederholende Sachverhalte und zeitliche Befristung: Bei sich wiederholenden Sachverhalten bleibt die Bindung für die Teile bestehen, bei denen der LStAbzug

schon durchgeführt wurde. Die Bindungswirkung einer befristet erteilten Auskunft entfällt automatisch mit Ablauf der Frist (*Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 112 [1/2020]; *Eisgruber in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 8; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 – S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 9; R 42e Abs. 1 Satz 3 LStR), wobei die Befristung als solche eine Ermessensentscheidung ist (*Niermann/Plenker*, DB 2010, 2127 [2136]). Einer Aufhebung oder Änderung durch das FA bedarf es in diesem Fall nicht (*Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 112 [1/2020]; *Niermann/Plenker*, DB 2010, 2127 [2136]).

Korrekturmöglichkeiten: Die LStAnrufungsauskunft unterfällt als feststellender Verwaltungsakt (Anm. 23) nicht den Korrekturnormen der §§ 172 ff. AO, die nur für StBescheide gelten (*Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 40 [11/2019]). Zwar sind nach den allgemeinen Regelungen der AO damit §§ 130 und 131 AO anwendbar, so dass eigentlich keine Regelungslücke besteht (*Hummel in KSM*, § 42e Rz. A 15 [2/2020]; aA BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233, mwN). Gleichwohl greift zur Korrektur bei Auskunftserteilung die systematisch treffendere Widerrufsmöglichkeit analog § 207 Abs. 2 AO (*Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 14; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 112 [1/2020]; *Eisgruber in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 8). Analog § 207 Abs. 2 AO darf die Finanzbehörde die LStAnrufungsauskunft mW für die Zukunft aufheben oder ändern (BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 40 [11/2019]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 12; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 27 [4/2020]; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 112 [1/2020]; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 – S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 13; aA *Hummel in KSM*, § 42e Rz. A 15 [2/2020]; §§ 130 f. AO anwendbar). Damit kommt bei Änderung des Gesetzes, der Rspr. oder der Verwaltungsauffassung eine Korrektur in Betracht, wobei das FA allerdings sein Ermessen pflichtgemäß auszuüben hat. In die Abwägung sind das Dispositionsinteresse des Beteiligten und die Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in angemessener Weise sachgerecht auszugleichen (BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233, mwN; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 40 [11/2019]; keine Änderungsmöglichkeit, wenn Auskunft zur Grundlage des wirtschaftlichen Verhaltens eines Beteiligten geworden ist, zB bei Vertragsschluss nach Auskunft; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 112 [1/2020]; *Plenker*, DB 2010, 192; aA *Hummel in KSM*, § 42e Rz. A 15 [2/2020]; nur eine Gesetzesänderung, nicht jedoch die Änderung der Rspr. erlaube die Korrektur einer LStAnrufungsauskunft). Nicht widerrufen werden darf daher auch eine rechtmäßige Auskunft, deren Erlass sofort wieder beantragt werden könnte. Wegen des Erfordernisses einer ermessensgerechten Entsch. wird eine Auskunft nicht ohne ausdrückliche Mitteilung des FA gegenstandslos, wenn die der Auskunft zugrunde liegenden gesetzlichen Vorschriften geändert werden (aA die früher hier vertretene Auffassung der Voraufgabe – Stand 6/2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Der Widerruf der Auskunft analog zu § 207 Abs. 2 ist als *actus contrarius* eine Negation der vorher erteilten LStAnrufungsauskunft und wie diese nicht vollziehbar (BFH v. 15.1.2015 – VI B 103/14, BStBl. II 2015, 447; keine AdV, s. auch Anm. 28).

Wegen der Zwecke der LStAnrufungsauskunft (Anm. 3) sowie aufgrund der Verpflichtung zur pflichtgemäßen Ermessensausübung und des damit bezweckten Dispositions- und Vertrauensschutzes ist § 207 Abs. 1 AO, sog. *clausula rebus (legibus) sic stantibus*, nicht in dem Sinne analog anzuwenden, dass die verbindliche Zusage ohne Weiteres außer Kraft tritt, wenn die Rechtsvorschriften, auf denen

die Entsch. beruht, geändert werden (aA die früher hier vertretene Auffassung der Voraufgabe – Stand 6/2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; vgl. auch *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 207 AO Rz. 7 [1/2020], wonach auch bei § 207 Abs. 1 AO Vertrauensschutz greifen kann; aA auch *Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 27 [4/2020]; FG Düss. v. 8.5.2003 – 15 K 1455/00 H (L), EFG 2003, 1105, rkr.; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 13). Verfährt der ArbG in den in § 207 Abs. 1 AO genannten Fällen weiterhin gemäß der Auskunft, wird regelmäßig ein entschuldbarer, die Haftung für LSt ausschließender Rechtsirrtum vorliegen. Allerdings muss sich ein ArbG über Gesetzesänderungen grds. informieren, so dass die Entschuldbarkeit des Irrtums in einem solchen Fall eine besondere Rolle spielt (BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62 U, BStBl. III 1965, 426). Aus denselben Gründen macht die Änderung von Verwaltungsvorschriften und Rspr. die LStAnrufungsauskunft nicht ohne Weiteres hinfällig (*Horn*, Inf. 1983, 365 [367]; *Richter*, StBp. 1983, 55 [58]).

e) Rechtsschutz

27 aa) Rechtsschutz bei verweigerter Lohnsteueranrufungsauskunft

Verpflichtungssituation in der Hauptsache: Wird die Erteilung einer Auskunft dem Grunde nach abgelehnt, ist diese Ablehnung ungeachtet ihrer Form (zB mündlich oder per E-Mail) ein Verwaltungsakt, gegen den der Beteiligte (Anm. 16) gem. § 347 AO Einspruch einlegen darf und den er vor Klageerhebung zum Abschluss des gem. § 44 Abs. 1 FGO grds. notwendigen Vorverfahrens abzuschließen hat (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; *Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. A 30 [2/2020]). Hat der Einspruch keinen Erfolg, ist die auf Erteilung der Auskunft gerichtete Verpflichtungsklage gem. § 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO statthaft (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48; BFH v. 5.6.2014 – VI R 91/13, BFH/NV 2014, 1873). Das Rechtsschutzbedürfnis für die Verpflichtungsklage entfällt allerdings, wenn der Lohnzahlungszeitraum, auf den sich die Auskunft beziehen soll, bereits abgeschlossen ist oder das betroffene konkrete Arbeitsverhältnis nicht mehr besteht (*Seer* in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 104 [1/2020]; FG Sachs.-Anh. v. 8.6.1995 – II 108/94, EFG 1996, 32, rkr.). Dagegen entfällt das Rechtsschutzbedürfnis nicht allein schon, wenn der ArbG mit dem alsbaldigen Ergehen eines Haftungsbescheids zu rechnen hat, weil im Auskunftsverfahren nicht nur Haftungsrisiken ausgeschaltet werden sollen, sondern Klarheit über die Anwendung lstrechtl. Vorschriften geschaffen wird (*Hummel* in *KSM*, § 42e Rz. A 31 [2/2020]; FG Hamb. v. 6.1.1984 – VII 70/82, EFG 1984, 462, rkr.; unzutreffend daher FG Berlin v. 5.11.1982 – III 566/82, EFG 1983, 464, rkr.). Während nach der abzulehnenden Rspr. des BFH mit der Verpflichtungsklage eine bloß evident richtige LStAnrufungsauskunft eingefordert werden darf (Anm. 23a und Anm. 29), ist der Anspruch richtigerweise auf eine inhaltlich zutreffende LStAnrufungsauskunft gerichtet (ebenso *Heuermann* in *Blümich*, § 42e Rz. 43 [11/2019]; *Krüger* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 14). Da keine bestimmte Frist für die Auskunftserteilung greift (s. Anm. 20), kann unter den Voraussetzungen des § 347 Abs. 2 Satz 2 AO ein Untätigkeitseinspruch eingelegt oder bei Vorliegen der Anforderungen des § 46 FGO Untätigkeitsklage erhoben werden (*Schmieszek* in *B/B*, § 42e Rz. 12 [4/2020]).

Einstweiliger Rechtsschutz in Verpflichtungssituation bedeutungslos: Bei Verpflichtungssituationen ist im einstweiligen Rechtsschutz ein Antrag auf einstwei-

lige Anordnung iSd. § 114 FGO statthaft (vgl. BFH v. 23.4.2012 – III B 183/11, BFH/NV 2012, 73). Da hier das Verbot der Vorwegnahme in der Hauptsache gilt (vgl. BFH v. 25.7.2000 – VII B 28/99, BStBl. II 2000, 643), hat ein Antrag auf Auskunft im einstweiligen Rechtsschutz keine Aussicht auf Erfolg.

bb) Rechtsschutz gegen erteilte Lohnsteueranrufungsauskunft

28

Inhaltliche Überprüfung in der Hauptsache: Gegen eine erteilte LStAnrufungsauskunft kann der Beteiligte (Anm. 16) Einspruch einlegen, soweit er dadurch beschwert ist. Auch bei einer mündlich erteilten LStAnrufungsauskunft gilt die Einspruchsfrist von einem Monat (vgl. BFH v. 23.2.2005 – VII R 32/04, BFH/NV 2005, 1180). Nach Abschluss des LStAbzugs erledigt sich regelmäßig das Rechtsschutzbedürfnis an einer LStAnrufungsauskunft (vgl. BFH v. 29.5.1979 – VI R 21/77, BStBl. II 1979, 650; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 45 [11/2019]; nicht jedoch wegen alsbaldigen Ergehens eines Haftungsbescheids gegen den ArbG, s. Anm. 27). Nach erfolglosem Einspruch kann der ArbG beim FG Anfechtungsklage iSd. § 40 Abs. 1 Alt. 1 FGO einlegen. Hier besteht ebenfalls ein Anspruch auf volle inhaltliche Überprüfung und – entgegen der Auffassung des BFH – nicht nur ein Anspruch auf Evidenzkontrolle (s. Anm. 29; ebenso *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 44 [11/2019]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 14). Bei Erledigung der LStAnmeldung im Laufe des Klageverfahrens kann eine Fortsetzungsfeststellungsklage gem. bzw. analog zu § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO statthaft sein (*Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 45 [11/2019]; *Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 30 [4/2020]).

Eilrechtsschutz: Da die erteilte LStAnrufungsauskunft feststellender Natur ist (Anm. 23), kann der darin liegende feststellende Verwaltungsakt nicht iSd. § 361 AO vollzogen werden, so dass ein Antrag auf AdV nicht statthaft ist (*Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 44 [11/2019]; *Krüger in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 42e Rz. 12; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 14). Dies gilt auch für den Widerruf einer LStAnrufungsauskunft (BFH v. 15.1.2015 – VI B 103/14, BStBl. II 2015, 447; zu Korrekturmöglichkeiten s. Anm. 26). Indes kann der ArbG gegen die LStAnmeldung, der die vom FA im Rahmen der Anrufungsauskunft vertretene Auffassung zugrunde liegt, Einspruch einlegen bei dem eine AdV möglich ist (*Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 44 [11/2019]; *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 106 [1/2020]; *Bruschke*, DStZ 2011, 491 [494]).

cc) Umfang der inhaltlichen Überprüfung

29

Ausfluss des Meinungsstreits, ob Gegenstand der LStAnrufungsauskunft nur die gegenwärtige Beurteilung (so der BFH) oder (richtigerweise) die Feststellung des zutreffenden LStAbzugs ist (Anm. 23a), ist die Prüfungsintensität im finanzgerichtlichen Verfahren. Der BFH geht unzutreffend davon aus, wegen des nur auf gegenwärtige Beurteilung gerichteten Regelungsinhalts der LStAnrufungsauskunft sei die Auskunft gerichtlich nur auf zutreffende Erfassung des Sachverhalts sowie nicht evident fehlerhafte rechtl. Beurteilung zu überprüfen (Nachweise unter Anm. 23a). Indes folgt aus einer (angeblich) nur gegenwärtigen Beurteilung des Sachverhalts nicht per se eine Herabsetzung der Kontrolldichte auf eine bloße Evidenzkontrolle (aA *Hettler*, HFR 2014, 620: dies sei konsequent). Vielmehr hat die LStAnrufungsauskunft den Zweck, den ArbG, der diese Auskunft beantragt, vor dem Risiko einer Haftung oder LStNachforderung zu schützen (s. Anm. 3). Wird

bei einer Negativauskunft die Entsch. des BSFA nur eingeschränkt kontrolliert, können insbes. neue und noch nicht gerichtlich geklärte Rechtsfragen nicht überprüft werden, bevor der LStAbzug entsprechend der Rechtsauffassung unterlassen bzw. vorgenommen (zB bei abweichender Bewertung eines Lohnbestandteils) wird. Das hat zur Folge, dass den ArbG das Haftungsrisiko (Anm. 24) voll trifft. Es steht überdies zu befürchten, dass vorsichtige BSFA eher dazu tendieren, einen geschilderten Sachverhalt als Istpfli. zu bezeichnen und darauf vertrauen, ihre Auffassung werde vom FG als durchaus vertretbar beurteilt. Rechnet der ArbG auf der anderen Seite eher mit einer abschlägigen Auskunft, wird er eher dazu neigen, keine LStAnrufungsauskunft zu beantragen. Damit besteht die Gefahr, dass § 42e entgegen seinem Zweck weitestgehend folgenlos ist und die eigentliche Rechtsfrage des LStAbzugsverfahrens gerade nicht erst im Haftungsverfahren geklärt werden kann (ähnlich *Hamster*, *SteuK* 2014, 504). Geht der Rechtsstreit über die Inanspruchnahme des ArbG im Haftungsverfahren für den ArbG verloren, tritt ein Erg. ein, das hätte vermieden werden können, wenn die entscheidende Rechtsfrage schon im Streit über die Erteilung einer LStAnrufungsauskunft hätte geklärt werden können. Wenn der BFH auf der einen Seite die Auffassung vertritt, der Antragsteller habe (im Grds.) Anspruch auf eine rechtl. zutreffende Auskunft, auf der anderen Seite aber feststellt, auch in noch höchststrichterlich ungeklärten Sachverhalten dürfe die Richtigkeit der Auskunft nicht „endgültig“ überprüft werden, weil dem FA keine Rechtsauffassung vom Gericht vorgeschrieben werden dürfe (BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, *BStBl.* II 2014, 894), zeigt sich darin das gesamte Spannungsverhältnis zwischen den unterschiedlichen Interessen. Die neuere Rspr. stärkt einseitig das Fiskalinteresse. Dem ArbG ist es dagegen nicht möglich, eine ihm günstige LStAnrufungsauskunft – die durchaus rechtens sein kann – zu erstreiten, weil er eine vertretbare Rechtsauffassung des BSFA hinnehmen muss.

Die neuere Rspr. zu § 42e deckt sich hinsichtlich des Umfangs der Inhaltskontrolle ua. mit der Rspr. zur Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO (BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, *BStBl.* II 2012, 651; BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, *BFH/NV* 2014, 1014). Gemäß § 89 Abs. 2 AO hat das FA ein Ermessen in Bezug auf die Frage, ob es die beantragte Auskunft erteilt oder nicht. Bei § 42e steht dem BSFA ein solches Ermessen nicht zu; es ist verpflichtet, eine LStAnrufungsauskunft zu erteilen. Daher ist es mit Blick auf den Zweck des § 42e praxisgerecht, die LStAnrufungsauskunft hinsichtlich ihres Inhalts nicht wie eine Ermessensentscheidung – die sie tatsächlich auch nicht ist – zu behandeln (so auch *Seer in Tipke/Kruse*, § 89 AO Rz. 106 [1/2020]). Mithin ist im Rahmen des § 42e über alles – richtig – Auskunft zu geben, was das LStAbzugsverfahren, also die StErhebung durch den LStAbzug, betrifft (s. dazu Anm. 22; ebenso *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 6a, 28 [3/2016]; *Seer in Tipke*, § 89 AO Rz. 99, 106 [1/2020]).

C. Erläuterungen zu den Sätzen 2 bis 4: Verfahren bei mehreren Betriebsstätten

30 I. Zuständigkeit mehrerer Betriebsstättenfinanzämter (Sätze 2 und 3)

Ratio der Sätze 2 bis 4: Mit der Anfügung der Sätze 2 bis 4 an § 42e wurde der Forderung des Bundesrechnungshofs (BTDrucks. 12/8490, 152f.), des Prüfungsausschusses des Haushaltsausschusses des BTag und der Wirtschaftsver-

bände entsprochen, die Erteilung von LStAnrufungsauskünften für Unternehmen mit mehreren BS zu zentralisieren (BTDrucks. 14/1514, 31).

Verhältnis zur Zuständigkeitsregelung nach Satz 1: Zum Verhältnis von § 42e Satz 1 einerseits zu § 42e Sätze 2 und 3 andererseits s. Anm. 10. § 42e Sätze 2 und 3 haben die Zentralisierung der Zuständigkeit bei möglicherweise bestehenden Kompetenzüberschneidungen mehrerer FA zum Ziel (*Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 27a [4/2020]).

Betriebsstättenfinanzamt am Ort der Geschäftsleitung (Satz 2): Bei mehreren BS des ArbG iSd. § 41 Abs. 2 ist nach § 42e Satz 2 das FA am Ort der Geschäftsleitung des ArbG im Inland zuständig (§ 10 AO). Hierbei muss es sich im Umkehrschluss zu § 42e Satz 3 grds. um ein BSFA iSd. § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 handeln. Ist dieses FA aber kein BSFA iSd. § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, greift regelmäßig die Zuständigkeit nach § 42e Satz 3. Allerdings kann das für den Bezirk des ArbG zuständige FA auch dasjenige sein, auf das nach § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG die Zuständigkeit für die Erteilung von Anrufungsauskünften konzentriert worden ist; das ist nicht zwingend das für den Bezirk des ArbG allg. zuständige FA (*Schmieszek in B/B*, § 42e Rz. 27b [4/2020]).

Kein Betriebsstättenfinanzamt am Ort der Geschäftsleitung (Satz 3): Befindet sich in den Fällen von § 42e Satz 2 („dieses Finanzamt“) am Ort der Geschäftsleitung keine BS gem. § 41 Abs. 2, ist nach § 42e Satz 3 hilfsweise das FA der BS des ArbG zuständig, an der die meisten ArbN beschäftigt sind. Die Anzahl der ArbN bestimmt sich nach Köpfen („Betriebsstätte mit den meisten Arbeitnehmern“; *Heuermann in Blümich*, § 42e Rz. 20 [11/2019]; *Eisgruber in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 42e Rz. 5), nicht nach anteiliger Arbeitszeit. Dies ist sachgerecht, weil sich der LStAbzug typischerweise dem Grunde nach nicht danach richtet, ob der ArbN in Voll- oder in Teilzeit beschäftigt ist.

Verwaltungsinterne Abstimmungs- und Informationsvorschriften bestehen zB in Fällen „von einigem Gewicht“ im Zuständigkeitsbereich mehrerer BSFÄ (R 42e Abs. 2 Satz 1 LStR; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 3: Abstimmungspflicht), bei Fällen grundsätzlicher Art (R 42e Abs. 2 Satz 2 LStR; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 3: Informationspflicht) oder bei Konzernunternehmen (R 42e Abs. 3 Sätze 2-5 LStR; BMF v. 12.12.2017 – IV C 5 - S 2388/14/10001, BStBl. I 2017, 1656, Rz. 4: Abstimmungs- und Koordinierungspflicht insbes. auf Antrag des ArbG). Zu den Folgen von Verstößen gegen diese internen Zuständigkeitsvorschriften s. Anm. 10.

II. Zusätzliche Angaben des Arbeitgebers bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern (Satz 4)

31

Zur Ratio des § 42e Satz 4 s. zunächst Anm. 30.

Besondere Voraussetzungen für die Anfrage ergeben sich aus Satz 4 mit dem Ziel, eine für alle BS einheitliche Auskunft zu erhalten und das zuständige FA herauszufinden. Danach muss der ArbG – und zwar auch bei Anfragen anderer Beteiligter (Anm. 16) – sämtliche BS, das FA der Geschäftsleitung und erforderlichenfalls die BS mit den meisten ArbN angeben sowie erklären, für welche BS die Auskunft von Bedeutung ist. Damit etabliert § 42e Satz 4 eine gegenüber § 93 AO (Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen) speziellere Auskunftspflicht, wobei allerdings § 93 AO für ergänzend erforderliche Auskünfte herangezogen werden kann.

