

## § 42e

### Anrufungsauskunft

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

<sup>1</sup>Das Betriebsstättenfinanzamt hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. <sup>2</sup>Sind 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. <sup>3</sup>Ist dieses Finanzamt kein Betriebsstättenfinanzamt, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte mit den meisten Arbeitnehmern befindet. <sup>4</sup>In 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.

Autorin: Dr. Eva-Maria **Gersch**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bad Homburg v.d.H.

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

#### Inhaltsübersicht

##### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 42e

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation</b> . . . . .	1	<b>V. Verhältnis des § 42e zu anderen Vorschriften</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 42e</b> . . . . .	2	1. Verhältnis zu verwandten Vorschriften . . . . .	5
<b>III. Bedeutung des § 42e</b> . . . . .	3	2. Verhältnis zur verbindlichen Zusage nach § 204 AO . . . . .	6
<b>IV. Geltungsbereich des § 42e</b>	4		

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Zuständigkeit für die Erteilung der Anrufungsauskunft</b>		<b>II. Lohnsteuer-Anrufungsauskunft auf Anfrage eines Beteiligten</b>	
1. Sachlich und funktionell zuständiges Finanzamt . . . . .	10	1. Anfrage als Anspruchsvoraussetzung . . . . .	15
2. Örtlich zuständiges Finanzamt . . . . .	11	2. Kreis der Auskunftsberechtigten . . . . .	16
3. Bedeutung der Zuständigkeit	12		

	Anm.		Anm.
3. Keine Formgebundenheit im Auskunftsverfahren . . . . .	17	b) Sachliche Bindungswirkung . . . . .	24
<b>III. Rechtsanspruch auf Auskunftserteilung . . . . .</b>	<b>20</b>	c) Persönliche Bindungswirkung . . . . .	25
<b>IV. Gegenstand und Wirkungen der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft</b>		d) Zeitliche Bindungswirkung . . . . .	26
<b>1. Gegenstand der Anrufungsauskunft . . . . .</b>	<b>22</b>	e) Rechtsschutz	
<b>2. Wirkungen der Anrufungsauskunft</b>		aa) Durchsetzung des Rechts auf Erteilung einer Lohnsteueranrufungsauskunft	27
a) Rechtsnatur der Anrufungsauskunft . . . . .	23	bb) Anspruch auf inhaltliche Überprüfung . . . . .	28
		cc) Umfang der inhaltlichen Überprüfung . . . . .	29

**C. Erläuterungen zu den Sätzen 2 bis 4:  
Verfahren bei mehreren Betriebsstätten . . . . . 30**

**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; FICHELTMANN, 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; WICHMANN, Die Frage nach der Bindungswirkung der Anrufungsauskunft, DStR 1989, 771; VON BORNHAUPT, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 9.10.1992, FR 1993, 57; DIBARS/DIBARS, Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, Schutz des Arbeitgebers vor der Lohnsteuerhaftung, DStR 1995, 1817; BERGKEMPER, Anmerkung zu BFH-Urteil vom 30.4.2009, FR 2010, 45, DB 2009, 1684; BRUSCHKE, Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, StB 2007, 14; BERGKEMPER, Anmerkung zu BFH-Urteil vom 2.9.2009, DB 2010, 2426; 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; ESKANDARI/BICK, Anrufungsauskunft: Anspruch nach § 15 Abs. 4 5. VermBG, AO-StB 2014, 361; GESERICH, Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG, NWB 2014, 1866; 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**

§ 42e ist eine speziell lohnsteuerrechtliche Vorschrift. Sie gibt den am LStAbzug Beteiligten in Satz 1 einen Anspruch auf Auskunft darüber, ob und wie in einem konkreten Fall die Vorschriften über die LSt anzuwenden sind. § 42e enthält neben dem materiell-rechtlichen Anspruch in den Sätzen 2–4 einige Regelungen,

die das Verfahren betreffen, insbesondere wird die Zuständigkeit des zur Auskunft verpflichteten FA festgelegt. Indem der Gesetzestext nicht nur den ArbG, sondern die „am LStAbzug Beteiligten“ als Anspruchsberechtigte benennt, wird deutlich, dass außer dem ArbG alle von § 42e begünstigt werden, die im weitesten Sinne mit dem LStAbzug zu tun haben, zB auch Personen, die sich nicht sicher sind, ob sie in einem Einzelfall zum LStAbzug verpflichtet sind oder nicht. Der Auskunftsanspruch des § 42e steht in Zusammenhang mit der Haftung gem. § 42d und soll helfen, diese Haftung zu vermeiden. Wichtige Fragen, wie zB der Umfang des Rechtsschutzes bei einer sog. Negativauskunft des BSFA, sind nicht explizit im Gesetz geregelt, sondern müssen von Rspr. und Verwaltung geklärt werden.

## II. Rechtsentwicklung des § 42e

2

**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 wortgleich 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

3

**Rechtssystematische Bedeutung:** Die Regelung verpflichtet das BSFA auf Anfrage zu einer Auskunft über die Anwendung lsl. Vorschriften beim LStAbzug.

**Gesetzgeberischer Zweck:** § 42e bezweckt, dem ArbG Sicherheit darüber zu verschaffen, wie der LStAbzug zutreffend vorzunehmen ist (BFH v. 4.6.1993 – VI R 95/92, BStBl. II 1993, 687). Dies soll schon möglich sein, bevor der ArbG den LStAbzug vornimmt. Darin liegt ein Ausgleich dafür, dass Fehler beim LStAbzug zur Haftung für LSt bzw. zu deren Nachforderung führen können (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, Rn. 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.; GEHM, *SteuK* 2014, 274; SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rn. 97 [1/2012]). Die Anrufungsauskunft bindet das BSFA (s. Anm. 24 ff.). Darin erschöpft sich der Zweck des § 42e (s. Anm. 25). Nach anderer Auffassung hat § 42e den weiteren Zweck, die Rechtmäßigkeit des LStAbzugs zu gewährleisten (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e Rn. 2 [3/2016]; HEUERMANN/WAGNER, § 42e Rn. 1 [9/2009]; HUMMEL in KSM, § 42e Rn. A 2 [4/2016]). Dagegen spricht schon, dass es im Belieben des ArbG liegt, eine Anfrage nach § 42e zu stellen. Der Verzicht auf eine Anrufungsauskunft kann im Rahmen des § 42d vorwerfbar sein (s. Anm. 24).

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Die wirtschaftliche Bedeutung der Anrufungsauskunft liegt darin, dass der zum LStAbzug Verpflichtete mit ihrer Hilfe weitgehend die Haftung für LSt und die Nachforderung nicht erhobener LSt vermeiden kann. Die Auffassung, im Falle einer Negativauskunft könnten die Gerichte hinsichtlich des Inhalts der erteilten Auskunft nur eine Evidenzkontrolle vornehmen (s. Anm. 28), mindert die Bedeutung der LStAnrufungsauskunft.

4

#### IV. Geltungsbereich des § 42e

**Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich:** „Ob und inwieweit“ im einzelnen Fall die Vorschriften über die LSt anzuwenden sind, umfasst den sachlichen Geltungsbereich, die Beschränkung auf die „Beteiligten“ am LStAbzugsverfahren umreißt den persönlichen Geltungsbereich (s. Anm. 16). § 42e ist nach seinem Wortlaut und seiner Stellung im Gesetz auf den Bereich des LStAbzugsverfahrens beschränkt (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; BFH v. 13.1.2011 – IV R 61/09, BStBl. II 2011, 479, Rn. 25). § 42e erstreckt sich nach Ansicht der FinVerw. auch auf den Bereich des § 37b (BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297 - b/07/0001, BStBl. I 2008, 566, Tz. 37; § 42e Anm. 16 aE).

**Auslandsbeziehungen:** Ausländische ArbG und Verleiher (tatsächliche und vermeintliche) sind antragsberechtigt, sofern sie zum LStAbzug nach § 38 Abs. 1 verpflichtet sind oder für LSt nach § 42d haften (vgl. § 42d Anm. 12).

#### V. Verhältnis des § 42e zu anderen Vorschriften

##### 5 1. Verhältnis zu verwandten Vorschriften

**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), § 9 BergPDV. Diese Auskunftsregelungen 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:** Sie sehen regelmäßig die entsprechende Anwendung der Vorschriften des EStG 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). Ein besonderer Hinweis auf die entsprechende Anwendung des § 42e fehlt in diesen Fällen. 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.

§ 89 Satz 2 AO ist anders geartet (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, Rn. 17; WERDER/DANNECKER, BB 2015, 1687). Deshalb ist eine Auskunft nach § 42e auch nicht gebührenpflichtig (BMF v. 11.12.2007 – IV A 4 - S 0062/07/0003, DStR 2008, 99). Vgl. auch unten Anm. 28.

##### 6 2. Verhältnis zur verbindlichen Zusage nach § 204 AO

§ 204 AO wird von § 42e nicht berührt und ist auch von anderen Voraussetzungen abhängig (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). Die verbindliche Zusage nach § 204 AO bezieht sich nur auf einen bei der LStAußenprüfung geprüften Sachverhalt und dessen Behandlung in der Zukunft. Die Erteilung einer Zusage nach § 204 AO steht – anders als bei § 42e (s. Anm. 20) – im Ermessen des FA.

Im Einzelfall können sowohl die Voraussetzungen des § 204 AO als auch des § 42e gleichzeitig erfüllt sein.

Einstweilen frei.

7–9

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

## I. Zuständigkeit für die Erteilung der Anrufungsauskunft

### 1. Sachlich und funktionell zuständiges Finanzamt

10

Sachlich und funktionell zuständig ist nur das BSFA des ArbG (§ 41a Abs. 1 Nr. 1, § 41 Abs. 2). Das gilt für Anfragen aller Beteiligten. Bei einer Lohnzahlung durch Dritte, bei denen der Dritte die Pflichten des ArbG trägt, soll das BSFA des Dritten zuständig sein (so R 42e Abs. 4 LStR 2015). Ob diese Auslegung dem Gesetz entspricht, ist fraglich; auf jeden Fall entsteht Vertrauensschutz, wenn so verfahren wird (s. Anm. 12). Innerhalb des BSFA muss die Auskunft vom zuständigen Beamten erteilt werden, dh. von demjenigen, der zur Vertretung des FA in LStAngelegenheiten berechtigt ist (BFH v. 11.8.1967 – VI R 67/66, BStBl. III 1967, 685, mwN). Das sind idR der Vorsteher und der Sachgebietsleiter, nicht aber der LStAußenprüfer (BFH v. 18.10.1957 – VI 168/56 U, BStBl. III 1958, 16). Nach dem Wortlaut des § 42e kommt es jedoch nur darauf an, dass die Auskunft vom BSFA erteilt wird, die Geschäftsverteilung innerhalb des FA spielt keine Rolle (so auch HUMMEL in KSM, § 42e Rn. B 10 [4/2016]). Sind mehrere BS betroffen, so ist § 42e Satz 2 anzuwenden (s. Anm. 30 ff.).

### 2. Örtlich zuständiges Finanzamt

11

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, so bestimmt sich das örtlich zuständige FA nach § 42e Sätze 2 und 3 (s. Anm. 30).

### 3. Bedeutung der Zuständigkeit

12

Die Zuständigkeit des mit der Anfrage befassten FA ist Voraussetzung dafür, dass die LStAnrufungsauskunft verbindlich ist. Nicht verbindlich ist zB die Auskunft einer OFD, da ihr die funktionelle Zuständigkeit fehlt (FG Ba.-Württ. v. 8.12.2008 – 13 K 2626/17, EFG 2009, 1373, rkr.). Zuständigkeitsfehler, die für den Anfragenden nicht erkennbar sind, führen zu einem entschuldbaren Rechtsirrtum, der die Haftung für LSt gem. § 42d ausschließt, falls der ArbG aufgrund der Auskunft den LStAbzug nicht richtig vornimmt (s. § 42d Anm. 60 ff.). Nach einer Meinung im Schrifttum liegt bei einer von einer unzuständigen Behörde erteilten Anrufungsauskunft immer ein entschuldbarer Rechtsirrtum vor, da der ArbG nicht klüger sein muss als die Finanzbehörde; das BSFA kann aber dann

die Anrufungsauskunft ändern (HUMMEL in KSM, § 42e Rn. B 10 [4/2016]). Innerhalb der Behörde liegt die Zuständigkeit grds. beim Sachbearbeiter (so SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rn. 37 [1/2012] für das gleichgelagerte Problem im Rahmen des § 89 AO).

13–14 Einstweilen frei.

## II. Lohnsteuer-Anrufungsauskunft auf Anfrage eines Beteiligten

### 15 1. Anfrage als Anspruchsvoraussetzung

Nur auf Anfrage erteilt das BSFA die LStAnrufungsauskunft (BFH v. 22.8.1957 – IV 541/56 U, BStBl. III 1957, 366). Sie ist jederzeit möglich. Die Anfrage muss sich auf einen bestimmten Sachverhalt beziehen, der dem FA vorzutragen ist. Es besteht keine Verpflichtung, eine LStAnrufungsauskunft einzuholen (dazu aber Anm. 24 aE).

#### **Kein besonderes Auskunftsinteresse erforderlich:**

► *Nach herrschender Meinung* folgt aus der Stellung als „Beteiligter“ iSd. § 42e (s. Anm. 14) ein hinreichendes Interesse an der Auskunft (SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rn. 101 [1/2012]). Die Anfrage nach § 42e ist insbes. nicht auf Zweifelsfälle beschränkt (glA VON BORNHAUPT, DStR 1980, 3; OFFERHAUS, Inf. 1979, 337; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e Rn. 17 [3/2016]).

► *Eine abweichende Meinung*, nach der aufgrund allgemeiner Grundsätze für den Antrag im Rahmen des § 42e ein Auskunftsinteresse erforderlich war, wird nicht mehr vertreten. Es wird nur noch darauf hingewiesen, dass nach Ablauf des Kj. ein Antragsbedürfnis nach Ablauf des Kj., wenn der LStAbzug nicht mehr geändert werden kann, nicht besteht (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e EStG, Rn. 17 [3/2016]; HUMMEL in KSM, § 42e Rn. A 4).

► *Stellungnahme*: Der Beteiligte muss sich in jeder Lage Sicherheit über die Anwendung des LStRechts verschaffen können (glA BRUSCHKE, DStZ 2011, 491). Anderenfalls stünde die Auskunft letztlich im Ermessen des FA, was § 42e nicht entspricht. Im Übrigen ist die Befugnis, einen Antrag auf eine Anrufungsauskunft zu stellen, von Gesetzes wegen schon dadurch begrenzt, dass sich die Anfrage auf einen „einzelnen Fall“ beziehen muss, s. Anm. 22.

### 16 2. Kreis der Auskunftsberechtigten

**Alle am Lohnsteuer-Abzugsverfahren Beteiligten**, die in § 38 genannt sind, sind nach § 42e zur Anfrage berechtigt. Mit Rücksicht auf den Zweck des § 42e ist der Kreis der Auskunftsberechtigten weit zu ziehen. Neben dem ArbG zählen zu den Beteiligten auch ausländ. Verleiher und Dritte, denen ArbG-Pflichten gem. § 38 Abs. 3, 3a beim LStAbzug übertragen worden sind. Auskunftsberechtigt sind auch diejenigen, die sich nicht sicher sind, ob sie zum LStAbzug verpflichtet sind. Gerade bei der Abgrenzung von selbständiger zu nichtselbständiger Tätigkeit oder bei Auslandsberührungen ist oft nicht einfach zu entscheiden, ob eine Pflicht zum LStAbzug vorliegt oder nicht. Der Antrag auf Erteilung einer LStAnrufungsauskunft kann daher nicht mit der Begründung abgelehnt werden, es liege keine Pflicht zum LStAbzug vor, wenn es nach dem Sachverhalt um die Besteuerung des Entgelts für eine Tätigkeit geht. Der ArbN ist als

Schuldner der LSt ebenfalls auskunftsberechtigt (hM und stRspr., vgl. BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213). Zur Berechtigung von Stpfl., die gem. § 37b LSt abführen, vgl. unten und Anm. 3.

**Alle für Lohnsteuer haftenden Personen**, die nicht für den LStAbzug zuständig sind, aber gesamtschuldnerisch mit ArbG und ArbN für LSt zB gem. §§ 34, 69 AO haften (s. § 42d Anm. 11), müssen nach dem Zweck des § 42e ebenfalls einen Antrag nach § 42e stellen dürfen (glA KRÜGER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015 § 42e Rn. 2; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e Rn. 11 [3/2016]; HEUERMANN/WAGNER, § 42e Rn. 8 [9/2009]; BRUSCHKE, DStZ 2011, 491).

§ 37a: Auch bei Sachverhalten, bei denen eine Pauschalierung der Steuer nach § 37a in Betracht kommt, kann jeder Beteiligte eine LStAnrufungsauskunft einholen; denn diese Pauschalsteuer gilt aufgrund gesetzlicher Fiktion gem. § 37a Abs. 4 als LSt (BMF v. 29.4.2008 – IV B 2 - S 2297 - b/07/0001, BStBl. I 2008, 566).

### 3. Keine Formgebundenheit im Auskunftsverfahren

17

**Grundsatz:** Eine Form ist weder für die Anfrage noch für die Erteilung der Auskunft notwendig. Wirksam sind daher auch mündliche Anfragen und Auskünfte, § 119 AO. Den FÄ ist aber für die Erteilung der Auskunft in R 42e Abs. 1 Satz 3 LStR die Schriftform verwaltungsintern vorgeschrieben (BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213).

**Schriftform ratsam aus Beweisgründen:** Nur so kann bewiesen werden, dass der Sachverhalt vom Anfragenden exakt 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 Beweisschwierigkeiten wirken sich zu Ungunsten des Antragstellers aus und beeinträchtigen den Schutz der LStAnrufungsauskunft (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).

Einstweilen frei.

18–19

### III. Rechtsanspruch auf Auskunftserteilung

20

§ 42e begründet einen Rechtsanspruch auf Erteilung der Auskunft in Bezug auf den vorgetragenen Sachverhalt. Dieser wird eingefordert durch Antrag auf Erlass eines feststellenden Verwaltungsakts (s. Anm. 23). Der FinVerw. ist kein Erlassen darüber eingeräumt, ob es die LStAnrufungsauskunft erteilt oder nicht. Lehnt das BSFA die Erteilung einer Auskunft ab oder wird die beantragte Auskunft nicht innerhalb angemessener Frist ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes erteilt, ist ein Einspruch nach § 347 Abs. 1 Satz 2 AO statthaft. Von unverbindlich geäußerten Rechtsauffassungen des FA unterscheidet sich die Auskunft dadurch, dass die Behörde ihre Rechtsauffassung bewusst auf der 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]). Es gehört aber dazu, dass ein Zusammenhang mit der Anfrage des Beteiligten hergestellt wird sowie das Bewusstsein des die Auskunft erteilenden Amtsträgers, dass der ArbG die Auskunft als Maßstab für die Gestaltung

des LStAbzugs in einem Einzelfall nimmt und eine Vertrauensschutzwirkung davon ausgeht.

Der Anspruch richtet sich auf eine Auskunft darüber, wie in einem konkret geschilderten Sachverhalt die lStl. Vorschriften anzuwenden sind. Der Antragsteller hat Anspruch auf eine Auskunft, die inhaltlich richtig ist (BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370, Rn. 10; BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BFH/NV 2014, 1141, Rn. 11; s. Anm. 24, 28). Lohnsteuerliche Pflichten werden im Voraus verbindlich für den im Antrag geschilderten Sachverhalt festgestellt (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 956; BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370, Rn. 10).

21 Einstweilen frei.

#### IV. Gegenstand und Wirkungen der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft

##### 22 1. Gegenstand der Anrufungsauskunft

**Gegenstand der Anfrage** und der Auskunft kann jede das LStVerfahren in formeller und materiell-rechtl. Hinsicht betreffende Rechtsfrage, einschließlich der damit verbundenen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungsfristen sein (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 42e Rn. 6). Vorfragen (zB ob bestimmte Merkmale für den LStAbzug zutreffend erfasst sind) oder Fragen, die nur für die Veranlagung des ArbN zur ESt von Interesse sind, gehören nicht dazu. Diese Abgrenzung ergibt sich aus dem Zweck des § 42e, den ArbG vor einer Haftung für LSt zu schützen.

**Auf einen konkreten Sachverhalt**, nicht auf eine allgemein gehaltene Rechtsfrage, muss sich die Anfrage beziehen („im einzelnen Fall“). Dieser 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 oder auf eine Fallgruppe bezieht (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166 [168]; BRUSCHKE, DStZ 2011, 491).

##### 2. Wirkungen der Anrufungsauskunft

##### 23 a) Rechtsnatur der Anrufungsauskunft

**Lohnsteuer-Anrufungsauskunft als Verwaltungsakt:** Lange Zeit war streitig, welche Rechtsnatur eine LStAnrufungsauskunft hat. Das Gesetz schweigt dazu. Seit einer Änderung der Rspr. vertritt der BFH die Auffassung, die LStAnrufungsauskunft sei als feststellender Verwaltungsakt iSd. § 118 Satz 1 AO anzusehen (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; BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213; ebenso zB HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e Rn. 26 [3/2016]; FICHTELMANN, FR 1980, 236; KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 42e Rn. 7). Mit dieser Rspr. tritt hinsichtlich der Rechtsfolgen eine Gleichbehandlung des ArbG mit anderen Stpfl. ein, die eine Auskunft nach § 89 AO oder eine verbindliche Zusage nach § 204 AO einholen. Bei den beiden anderen Auskünften ist von Gesetzes wegen klar, dass es sich um Verwaltungsakte handelt. Es ist ge-

rechtfertigt, die Anrufungsauskunft als Verwaltungsakt einzustufen, weil für den ArbG das Risiko, dass er als Entrichtungspflichtiger trägt, dadurch in angemessener Weise gemindert wird. Der ArbG kann so das Risiko, Fehler beim LStAbzug zu machen, ausschließen, bevor er den LStAbzug vornimmt. Der materiell-rechtl. Inhalt der Anrufungsauskunft unterliegt der gerichtlichen Kontrolle. Für die Anrufungsauskunft gelten die Regelungen in §§ 118 ff. AO (BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, DB 2011, 448).

**Lohnsteuer-Anrufungsauskunft als Wissenserklärung:** Die Auffassung, eine LStAnrufungsauskunft sei nur eine Wissenserklärung ohne Qualität eines Verwaltungsakts, ging davon aus, dass nicht rechtsverbindlich über den StAnspruch entschieden, sondern nur erklärt wird, wie ein bestimmter Sachverhalt Istrechtl. zu beurteilen ist (so noch mit einem Teil des Schrifttums BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166). Diese Auffassung hat, nachdem sie von der Rspr. aufgegeben wurde, vollständig an Bedeutung verloren. In der Praxis war aber die Differenz zur Gegenmeinung nicht so groß, denn es wurde angenommen, dass auch die unverbindliche Auskunft Vertrauensschutz begründet und damit dem ArbG ebenfalls Schutz vor LStNachforderungen und Haftungsansprüchen bot (vgl. noch BFH v. 16.7.2002 – IX R 28/98, BStBl. II 2002, 174). Ein wesentlicher Unterschied zwischen beiden Auffassungen liegt aber im Bereich des Rechtsschutzes. Nur gegen eine Auskunft, die die Qualität eines Verwaltungsakts hat, ist auch ein Rechtsbehelf möglich (BERGKEMPER, FR 2010, 45). Schon wegen dieser Auswirkung ist die Änderung der Rspr. zu begrüßen.

#### b) Sachliche Bindungswirkung

24

**Als Verwaltungsakt** stellt die Anrufungsauskunft verbindlich fest, ob bzw. wie LSt nach Auffassung der Finanzbehörde gegenwärtig zu erheben ist. Dieser Verwaltungsakt ist nicht vollziehbar. Die nach außen wirkende Regelung eines feststellenden Verwaltungsakts besteht darin, darzustellen, wie die FinBeh. den vom ArbG geschilderten, typischerweise hypothetischen Sachverhalt im Hinblick auf die Pflicht zum LStAbzug gegenwärtig beurteilt (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; BFH v. 15.1.2015 – VI B 103/14, BStBl. 2015, 447). Das BSFA ist an die eigene Auskunft gebunden (BFH v. 5.6.2014 – VI R 91/13, BFH/NV 2014, 1873; s. Anm. 25 ff.). Die Bindung an die Auskunft verbietet die Erhebung von 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). Das gilt nicht nur für das LStHaftungs-, sondern auch 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 38440/04, BeckRS 2008, 26025294, rkr.; Anm. 25), auch auf der Grundlage des § 40 (BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die LStAnrufungsauskunft rechtl. zutreffend war oder nicht. Die Bindungswirkung erstreckt sich nur auf den konkreten Sachverhalt, der Gegenstand des Auskunftsverfahrens ist. Die Bindungswirkung tritt auch ein, wenn die Auskunft nicht dem materiellen Recht entspricht. Ihre Wirkung bleibt auch dann 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). Die Anrufungsauskunft entscheidet nicht über den Anspruch auf ESt (s. Anm. 25).

**Erweiterung des Vertrauensschutzes:** Hat der ArbG einmal eine LStAnrufungsauskunft eingeholt, so erstreckt sich die Wirkung der Auskunft, wenn der Sachverhalt sich wiederholt, auch auf gleich gelagerte LStTatbestände bzw. im Verhältnis zu anderen ArbN (FG Berlin v. 9.9.1969 – III 41/69, EFG 1970, 364, rkr.); s. aber auch Anm. 26. Jedenfalls entfällt in den weiteren Fällen eine Haftung nach § 42d wegen entschuldbaren Rechtsirrtums (s. § 42d Anm. 59, 60 ff.).

**Ändert sich der Sachverhalt,** entfällt die Bindungswirkung mit dem Zeitpunkt der Änderung für die Zukunft, da sich die Auskunft auf den neuen Sachverhalt nicht mehr bezieht. Wurde der Sachverhalt in der Anfrage falsch oder in wichtigen Punkten unvollständig dargestellt, so ist die Auskunft von Anfang an wirkungslos (Rechtsgedanke des § 130 Abs. 2 AO). Dasselbe gilt für eine durch Täuschung erschliddene Auskunft.

**Ändert sich das Gesetz,** das bei Erteilung der LStAnrufungsauskunft berücksichtigt wurde, so entfällt deren Bindungswirkung, sobald die Gesetzesänderung in Kraft tritt (FG Düss. v. 8.5.2003 – 15 K 1455/00, EFG 2003, 1105, rkr.). Diese Regelung ergibt sich nicht ausdrücklich aus § 42e, denn das Gesetz schweigt dazu. Die so vorhandene Gesetzeslücke ist jedoch analog zu § 207 AO zu schließen. Auch die Zusage gem. § 204 AO ist nämlich ein Verwaltungsakt mit Bindungswirkung, die bei einer Gesetzesänderung entfällt. Zur Wirkung einer Anrufungsauskunft s. auch BRUSCHKE, DStZ 2011, 491.

**Negativwirkung einer nicht eingeholten Lohnsteuer-Anrufungsauskunft:** § 42e enthält nur ein Angebot auf Einholung einer LStAnrufungsauskunft. Verzichtet ein ArbG in einem schwierig gelagerten Sachverhalt darauf, eine LStAnrufungsauskunft einzuholen, so kann dies im Rahmen der Haftung für LSt gem. § 42d zu einem Rechtsnachteil führen. In bestimmten Fällen schließt ein entschuldbarer Rechtsirrtum die Haftung aus (s. § 42d Anm. 60). Im Einzelfall kann aber der Verzicht auf eine LStAnrufungsauskunft dazu führen, dass der Rechtsirrtum des ArbG nicht entschuldbar ist (zur Entschuldbarkeit s. § 42d Anm. 60 f.). Der ArbG darf Zweifel bei der ihm gebotenen Sorgfalt nicht außer Acht lassen (BFH v. 25.10.1963 – VI 162/62 S, BStBl. III 1964, 11; BFH v. 29.5.2008 – VI R 11/07, BStBl. II 2008, 933; FG Köln v. 6.12.2006 – 11 K 5825/04, EFG 2007, 1034, rkr.).

**Beispiele:** Unsicherheit des ArbG bei der Auslegung der LStR, Annahme des ArbG, die Anweisungen in LStR seien unklar (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30). Nichteinholung einer Auskunft trotz Unkenntnis des deutschen Rechts bei inländ. BS eines ausländ. Unternehmens (FG München v. 4.2.2004 – 7 K 4479/02, juris, rkr.).

## 25 c) Persönliche Bindungswirkung

**Nur im Lohnsteuerabzugsverfahren** bindet die Anrufungsauskunft. Dies ergibt sich aus der Stellung des § 42e im Gesetz (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166; BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; 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. 17.10.2013 – VI R 44/12, BFH/NV 2014, 229; FG Nürnberg v. 12.10.2006 – VI 131/2004, BeckRS 2004, 26022159, rkr.; FG Düss. v. 5.11.2009 – 11 K 916/09, EFG 2010, 305, rkr.; BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213; und hM im Schrifttum, zB KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 42e Rn. 9). Die Bindungswirkung der LStAnrufungsauskunft tritt unabhängig davon ein, wer sie beantragt hat oder wem sie erteilt worden ist (BFH v. 17.10.2013 – VI R 44/12, BFH/NV 2014, 229, gegen

die frühere, inzwischen überholte Auffassung von BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213).

**Das gesamte Lohnsteuer-Abzugsverfahren** wird von der Bindungswirkung der LStAnrufungsauskunft erfasst, auch soweit es den ArbN betrifft. Das FA kann daher auf der Grundlage des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 vom ArbN keine LSt nachfordern, die der ArbG aufgrund einer unrichtigen LStAnrufungsauskunft nicht einbehalten hat (BFH v. 17.10.2013 – VI R 44/12, BFH/NV 2014, 229). Die Bindungswirkung beschränkt sich auf das BSFA. Das gilt auch dann, wenn die Auskunft dem ArbN erteilt worden ist. Im Veranlagungsverfahren des ArbN ist das veranlagende FA nicht mehr an die Anrufungsauskunft gebunden (KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 42e Rn. 10; krit. KOCH-SCHULTE, DB 2014, 2084, mit Rücksicht darauf, dass die LSt als Vorauszahlung auf die ESt anzusehen ist, s. u.).

**Keine Verpflichtung des Arbeitgebers:** 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, DStRE 2007, 1098; 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; FG Hamb. v. 29.6.2005 – II 403/02, DStRE 2005, 1442, rkr.; KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 42e Rn. 9). Die Rechtslage gem. § 42e unterscheidet sich in diesem Punkt nicht von §§ 89 oder 204 AO (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BFH/NV 2009, 1528). Richtet sich der ArbG nicht nach der LStAnrufungsauskunft, so kann er sich idR bei der Haftung für LSt nach § 42d nicht auf einen entschuldbaren Rechtsirrtum berufen (FG München v. 24.4.2008 – 15 K 1124/08, EFG 2012, 319, rkr.). Nach einer abweichenden Auffassung ist der ArbG daran gebunden, gem. der LStAnrufungsauskunft zu verfahren (HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e Rn. 35 [3/2016]). Ist dem ArbN eine günstige LStAnrufungsauskunft erteilt worden, ist der ArbG nicht aus strechtl. Gründen verpflichtet, danach zu verfahren, wohl aber aus arbeitsrechtl., wenn der ArbN das wünscht (KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 42e Rn. 10).

**Bindung gegenüber dem Arbeitnehmer nur im Lohnsteuerverfahren:** Unabhängig davon, ob die LStAnrufungsauskunft dem ArbG oder dem ArbN erteilt worden ist, bindet sie das BSFA gegenüber dem ArbN in derselben Weise wie gegenüber dem ArbG. Eine Nachforderung von LSt im LStAbzugsverfahren, die von der Auskunft abweicht, ist daher auch beim ArbN nicht möglich. Anders verhält es sich mit der Bindung des WohnsitzFA des ArbN bei der Veranlagung des ArbN zur ESt. Hier ist nach der Rspr 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). Zur Begründung führt die Rspr. an, dass das WohnsitzFA von Gesetzes wegen nicht in das Verfahren zur LStAnrufungsauskunft einbezogen werde; ein weiteres Argument liegt in dem Hinweis, dass das LStAbzugsverfahren ein Vorauszahlungsverfahren sei, das sich nicht auf die Veranlagung zur ESt auswirke. Nach R 42e Abs. 1 LStR soll sich das BSFA mit dem WohnsitzFA des ArbN abstimmen, sofern der ArbN eine LStAnrufungsauskunft beantragt. Ist das geschehen, so ist das WohnsitzFA ggf. auch bei der Veranlagung des ArbN an die Auskunft zumindest nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden (vgl. Überlegungen bei FG Düss. v. 24.1.2002 – 14 K 871/97 L, EFG 2002, 540, nrkr.).

## 26 d) Zeitliche Bindungswirkung

**Grundsätze:** Der zeitliche Umfang der Bindungswirkung richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen, die für Verwaltungsakte gelten. Es gelten die §§ 118 ff. AO. Für bereits abgeschlossene Sachverhalte darf das BSFA seine Auskunft nicht ändern (BFH v. 9.3.1979 – VI R 185/76, BStBl. II 1979, 451). Für noch nicht abgeschlossene Sachverhalte kann das FA die Bindungswirkung für die Zukunft ändern oder aufheben; dabei ist § 207 Abs. 2 AO sinngemäß anzuwenden (BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233; BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213). Bei sich wiederholenden Sachverhalten bleibt die Bindung für die Teile bestehen, bei denen der LStAbzug schon durchgeführt wurde.

**Eine Änderung oder Aufhebung der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft** ist nur für die Zukunft möglich, § 207 Abs. 2 AO analog (BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233; BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213). § 42e sieht, anders als die Regelung in §§ 204 ff. AO, keine Regelung über die Änderung oder Aufhebung der LStAnrufungsauskunft vor. Diese Gesetzeslücke schließt der BFH über die analoge Anwendung des § 207 Abs. 2 AO. Danach liegt die Korrektur der LStAnrufungsauskunft im Ermessen des BSFA. Wie die Erteilung der Anrufungsauskunft ist auch deren Widerruf ein feststellender Verwaltungsakt iSd. § 118 Abs. 1 AO. Dieser muss allen Anforderungen einer Ermessensentscheidung entsprechen. Dazu gehören insbes. die fehlerfreie Ausübung des Ermessens und die Begründung der Entscheidung. Nach einer Auffassung im Schrifttum gehört dazu ferner die Einräumung einer Übergangsfrist, wenn der ArbG aufgrund der zunächst erteilten Auskunft Dispositionen getroffen hat (PLENKER, DB 2010, 192). Inhaltlich ist der Widerruf eine Negation der vorher erteilten LStAnrufungsauskunft. Der Widerruf einer LStAnrufungsauskunft ist als feststellender Verwaltungsakt nicht vollziehbar. Es gibt gegen diesen Widerruf daher keinen statthaften Antrag auf Aussetzung der sofortigen Vollziehung (BFH v. 15.1.2015 – VI B 103/14, BStBl. II 2015, 447; OFD Frankfurt v. 5.8.2015, StEd. 2015, 605).

Nicht widerrufen werden kann eine rechtmäßige Auskunft, deren Erlass sofort wieder beantragt werden könnte; dies ergibt sich aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie es auch in § 131 Abs. 1 letzter Halbs. AO geregelt ist.

**§§ 130, 131 AO:** Die Rechtsauffassung, dass die LStAnrufungsauskunft durch Verwaltungsakt auf der Grundlage der §§ 130, 131 AO zurückgenommen bzw. widerrufen werden könne (offen gelassen in BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996), ist überholt und wird vom BFH nicht geteilt. Wegen der Bindungswirkung der LStAnrufungsauskunft kommt nach Auffassung des BFH gerade bei Auskünften, die materiell-rechtl. falsch sind, eine Änderung oder Aufhebung der Wirkungen der Anrufungsauskunft nur ex nunc in Betracht (BFH v. 2.9.2010 – VI R 3/09, BStBl. II 2011, 233).

**Zeitlich begrenzte Bindungswirkung:** Auch ohne ausdrückliche Mitteilung des BSFA wird die Auskunft gegenstandslos, wenn die der Auskunft zugrunde liegenden gesetzlichen Vorschriften geändert werden (BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62 U, BStBl. III 1965, 426; FG Düss. v. 8.5.2003 – 15 K 1455/00 H (L), EFG 2003, 1105, rkr.). Verfährt der ArbG weiterhin gemäß der Auskunft, kann eventuell ein entschuldigter, 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 (FG Düss. v. 8.5.2003 – 15 K 1455/00 H (L), EFG 2003,

1105, rkr.). Die Änderung von Verwaltungsvorschriften und Rspr. macht die Auskunft dagegen nicht ohne Weiteres hinfällig (HORN, Inf. 1983, 365 [367]; RICHTER, StBp. 1983, 55 [58]). Wird aber eine grundlegend geänderte Verwaltungsauffassung deutlich, zB durch Änderung der Anweisungen in den LStR, kann das anders zu beurteilen sein (FG Ba.-Württ. v. 8.12.2008 – 13 K 2626/17, EFG 2009, 1373, rkr.); ggf. ist eine erneute Auskunft einzuholen. Die Bindungswirkung einer befristet erteilten Auskunft entfällt mit Ablauf der Frist.

### e) Rechtsschutz

27

#### aa) Durchsetzung des Rechts auf Erteilung einer Lohnsteueranrufungsauskunft

Jeder, der einen Anspruch auf Erteilung einer LStAnrufungsauskunft hat, kann diesen gerichtlich durchsetzen. Wird die Erteilung einer Auskunft dem Grunde nach abgelehnt, so kann nach einem Einspruch Verpflichtungsklage auf Erteilung der Auskunft erhoben werden (BMF v. 18.2.2011 – IV C 5 - S 2388/0 - 01, BStBl. I 2011, 213; 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, Rn. 15; BFH v. 5.6.2014 – VI R 91/13, BFH/NV 2014, 1873, Rn. 15 betr. § 15 Abs. 4 VermBG).

#### bb) Anspruch auf inhaltliche Überprüfung

28

**Inhaltliche Überprüfung:** Ist der Anspruchsberechtigte mit dem Inhalt einer LStAnrufungsauskunft nicht einverstanden, so wird sie nach einem Einspruch vom FG auch inhaltlich überprüft. Die Auffassung der Rspr. zum Umfang dieser inhaltlichen Überprüfung hat sich gewandelt. Nach § 42e hat der ArbG einen Anspruch auf eine inhaltlich richtige Auskunft. Daraus wurde in Literatur und Rspr. abgeleitet, dass das Gericht den Inhalt der LStAnrufungsauskunft vollständig überprüft, anders als zB bei einer Evidenzkontrolle einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; 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; FG Hessen v. 20.7.2015 – 6 K 2258/13, BeckRS 2015, 9553, rkr.; HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e EStG, Rn. 6a, [3/2016]; HEUERMANN/WAGNER, § 42e Rn. 49 [9/2009]; HUMMEL in KSM, § 42e Rn. A 14 [4/2016]; RÄTKE in KLEIN, 12. Aufl. 2014, § 89 AO Rn. 22 – anders 13. Aufl. 2016, § 89 AO Rn. 27; KRÜGER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 42e Rn. 5, 14; SEER in TIPKE, § 89 AO Rn. 104, 106 [1/2012]). Der Umfang der inhaltlichen Kontrolle ist von Bedeutung, wenn der ArbG eine Auskunft erhält, die sich mit seiner eigenen Rechtsauffassung nicht deckt (sog. Negativauskunft).

#### cc) Umfang der inhaltlichen Überprüfung

29

**Evidenzkontrolle:** Inzwischen sind aber Urteile ergangen, die die inhaltliche Kontrolle einer LStAnrufungsauskunft auf eine Evidenzkontrolle beschränken. Das FG überprüft dabei die Durchführung des Auskunftsverfahrens einschließlich der Tatsache, ob der Sachverhalt richtig erfasst ist und stellt fest, ob die rechtl. Beurteilung des FA in sich schlüssig ist und nicht offensichtlich gegen das Gesetz oder die höchstrichterliche Rspr. (ggf. unter Beachtung eines Nichtanwendungserlasses) verstößt (BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370; BFH v. 27.2.2014 – VI R 26/12, BFH/NV 2014, 1372; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48; H 42e LStR, s. Anm. 24). Der ArbG wird als ausreichend geschützt angesehen, weil er nicht für LSt in Anspruch genommen werden kann, wenn er sich nach der LStAnrufungsauskunft richtet. Ist er mit

dem Inhalt der ihm erteilten LStAnrufungsauskunft nicht einverstanden, so soll er seine abweichende Rechtsauffassung nicht über die gerichtliche Kontrolle einer ihm erteilten LStAnrufungsauskunft klären lassen können, sondern erst, wenn er wegen eines nicht vorgenommenen LStAbzugs als Haftender in Anspruch genommen wird. Begründet wird das ua. damit, dass § 42e nicht bezwecke, dem ArbG „das Prozessrisiko abzunehmen, falls er nicht nach dem Inhalt der Auskunft verfahren will. In diesem Fall muss er vielmehr seine Rechtsauffassung im Wege des Steueranmeldungs- bzw. Haftungsverfahrens durchsetzen“ (BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370).

Zu dem Fall, dass eine bereits erteilte LStAnrufungsauskunft vom FA widerrufen wird, s. Anm. 26. Hebt das BSFA die bereits erteilte LStAnrufungsauskunft auf, so ist auch gegen diesen Verwaltungsakt nach Abschluss des Einspruchsverfahrens der Klageweg eröffnet (BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996).

**Stellungnahme:** Die LStAnrufungsauskunft hat den Zweck, den ArbG, der diese Auskunft beantragt, vor dem Risiko einer Haftung oder LStNachforderung zu schützen (s. Anm. 2). Wird bei einer Negativauskunft die Entscheidung des BSFA nur eingeschränkt überprüft, so 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 das Haftungsrisiko den ArbG voll trifft. Es steht auch zu befürchten, dass vorsichtige BSFA eher dazu tendieren, einen geschilderten Sachverhalt als lstopf. zu bezeichnen und darauf vertrauen, dass ihre Auffassung als durchaus vertretbar vom FG beurteilt wird. Rechnet der ArbG auf der anderen Seite eher mit einer abschlägigen Auskunft, wird er sich einmal mehr überlegen, ob es sinnvoll ist, eine LStAnrufungsauskunft zu beantragen. Damit besteht die Gefahr, dass § 42e entgegen seinem Zweck zu einem stumpfen Schwert wird 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 Ergebnis 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 Anspruch auf eine rechtl. zutreffende Auskunft, auf der anderen Seite aber feststellt, auch in noch höchstrichterlich 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), so zeigt sich darin das gesamte Spannungsverhältnis zwischen den unterschiedlichen Interessen. Die neuere Rspr. stärkt 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 LStAn-

rufungsauskunft hinsichtlich ihres Inhalts nicht wie eine Ermessensentscheidung – die sie tatsächlich auch nicht ist – zu behandeln (so auch SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rn. 106 [1/2012]). Die Überprüfung des Inhalts einer LStAnrufungsauskunft darf nicht auf eine Evidenzkontrolle beschränkt werden (so auch das oben zitierte Schrifttum). Zutreffend ist auch die im Schrifttum vertretene Auffassung, dass im Rahmen des § 42e über alles – richtig – Auskunft zu geben ist, was das LStAbzugsverfahren, also die StErhebung durch den LStAbzug, betrifft (so HEUERMANN in BLÜMICH, § 42e EStG, Rn. 6a, 28 [3/2016]; SEER in TIPKE, § 89 AO Rn. 99, 106 [1/2012]). Dazu gehört auch die Frage, welche Zuwendung in welchem Umfang als Arbeitslohn anzusehen ist. Dagegen ist im Rahmen des § 42e nicht darüber zu entscheiden, welche StForderung der ArbN bei seiner Veranlagung zur ESt zu entrichten hat.

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

30

**Zuständig** ist immer ein BSFA des ArbG zur Erteilung der Auskunft nach § 42e. Bei mehreren BS ist es das FA am Ort der Geschäftsleitung des ArbG im Inland, der unter Berücksichtigung von § 10 AO zu ermitteln ist. Befindet sich am Ort der Geschäftsleitung keine BS gem. § 41 Abs. 2, so ist das BSFA des ArbG zuständig, an dem die meisten ArbN beschäftigt sind (Sätze 2 und 3, gezählt nach Köpfen). Intern müssen sich die verschiedenen BSFÄ gem. R 42e Abs. 3 LStR bei Fällen von einigem Gewicht und überörtlicher Bedeutung abstimmen. Kommt die Anfrage von einem Konzernunternehmen, soll eine Abstimmung über das FA der Konzernmutter (bei ausländ. Konzernzentrale ersatzweise über das zuerst befragte FA) mit den BSFÄ der übrigen Konzernunternehmen stattfinden.

**Besondere Voraussetzungen für die Anfrage** ergeben sich aus Satz 4 mit dem Ziel, eine für alle BS einheitliche Auskunft zu erhalten. Danach muss die Anfrage alle BS aufzählen, für die die Auskunft von Bedeutung ist, und alle Kriterien aufführen, um das sachlich zuständige BSFA ermitteln zu können.

§ 42e