

Hübschmann · Hepp · Spitaler

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung

Kommentar

Erstverfasser	Dr. Ulrich Schallmoser Vors. Richter am BFH	Dr. Nils Trossen Richter am BFH
	Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen Universität München Richter am FG Düsseldorf	Prof. Dr. Rainer Wernsmann Universität Passau
	Prof. Dr. Harald Jatzke Vors. Richter am BFH	Prof. Dr. Hans-Michael Wolfgang Universität Münster Steuerberater
Begründet von	Dr. Dr. Walter Hübschmann Senatspräsident des BFH	Prof. Dr. Armin Spitaler Universität zu Köln
	Ernst Hepp Ministerialdirigent im Bayerischen Finanzministerium	
Autoren	siehe nächste Blätter	

www.otto-schmidt.de/hhsp

ottoschmidt

§ 89 Beratung, Auskunft

(1) Die Finanzbehörde soll die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind. Sie erteilt, soweit erforderlich, Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten.

(2) Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern können auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Zuständig für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist die Finanzbehörde, die bei Verwirklichung des dem Antrag zugrunde liegenden Sachverhalts örtlich zuständig sein würde. Bei Antragstellern, für die im Zeitpunkt der Antragstellung nach den §§ 18 bis 21 keine Finanzbehörde zuständig ist, ist auf dem Gebiet der Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, abweichend von Satz 2 das Bundeszentralamt für Steuern zuständig; in diesem Fall bindet die verbindliche Auskunft auch die Finanzbehörde, die bei der Verwirklichung des der Auskunft zugrunde liegenden Sachverhalts zuständig ist. Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Finanzbehörde entschieden werden; kann die Finanzbehörde nicht innerhalb dieser Frist über den Antrag entscheiden, ist dies dem Antragsteller unter Angabe der Gründe mitzuteilen. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung zu treffen. In der Rechtsverordnung kann auch bestimmt werden, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen ist und welche Finanzbehörde in diesem Fall für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist. Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie die Versicherungssteuer betrifft. Die Rechtsverordnung bedarf nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie die Versicherungssteuer betrifft.

(3) Für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 wird eine Gebühr erhoben. Wird eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr. Die Gebühr ist vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten. Die Finanzbehörde kann die Entscheidung über den Antrag bis zur Entrichtung der Gebühr zurückstellen.

(4) Die Gebühr wird nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert). Der Antragsteller soll den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung erheblichen Umstände in seinem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft darlegen. Die Finanzbehörde soll der Gebührenfestsetzung den vom Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt.

(5) Die Gebühr wird in entsprechender Anwendung des § 34 des Gerichtskostengesetzes mit einem Gebührensatz von 1,0 erhoben. § 39 Absatz 2 des Gerichtskostengesetzes ist entsprechend anzuwenden. Beträgt der Gegenstandswert weniger als 10 000 Euro, wird keine Gebühr erhoben

(6) Ist ein Gegenstandswert nicht bestimmbar und kann er auch nicht durch Schätzung bestimmt werden, ist eine Zeitgebühr zu berechnen; sie beträgt 50 Euro je angefangene halbe Stunde Bearbeitungszeit. Beträgt die Bearbeitungszeit weniger als zwei Stunden, wird keine Gebühr erhoben.

(7) Auf die Gebühr kann ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Gebühr kann insbesondere ermäßigt werden, wenn ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen wird.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:
Professor Dr. Rainer Wernsmann, Universität Passau

	Rz.		Rz.
A. Beratungs- und Auskunftspflicht (Absatz 1) – Überblick		IV. Umfang und Grenzen der „Beratungspflicht“	
I. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift	1	1. Allgemeines	62
II. Inhalt (Gegenstand) der Vorschrift	9	2. Antragstatbestände	
III. Zweck	14	a) Überblick	69
IV. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich		b) Selbständige Anträge	71
1. Allgemeines	22	c) Unselbständige Anträge	74
2. Sonstige Auskunfts- und Beratungsregelungen, Vorabverständigungsverfahren	31	d) Einzelfälle zur „Beratungspflicht“	
B. „Beratungspflicht“ (Absatz 1 Satz 1)		aa) Unterlassene Anträge	79
I. Sollvorschrift	35	(1) Offensichtlich nur wesentlich nicht gestellte Anträge	80
II. Keine allgemeine „Beratungspflicht“	39	(2) Fehlende Antragstellung „aus Unkenntnis“	94
III. Gegenstand der „Beratungspflicht“		bb) Unrichtige Anträge	98
1. Überblick	43	cc) Zweifelhafte Anträge; unvollständige Anträge; fehlerhafte Anträge	100
2. Anträge		dd) Nachteilige Anträge	106
a) Arten	44	3. Erklärungen	113
b) Unechte Anträge	47	V. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die „Beratungspflicht“	121
c) Echte Anträge		VI. Rechtsschutz	127
aa) Fallgruppen	49	C. Auskunftspflicht (Absatz 1 Satz 2)	
bb) Selbständige Anträge	50	I. Mussvorschrift; Anspruch auf Auskunftserteilung; Recht zur Auskunftserteilung	132
cc) Unselbständige Anträge	52	II. Auskunft und Zusage – Rechtsnatur, Bindungswirkung	134
3. Erklärungen	56	III. Anspruch auf Auskunft; Auskunftspflicht	143
4. Unterlassene und unrichtige Anträge/Erklärungen	60		

	Rz.		Rz.
IV. Grenzen der Auskunftspflicht . . .	151	4. Bindungswirkung einer rechts-	
V. Rechtsfolgen bei Verletzung		widrigen Auskunft	
der Auskunftspflicht	160	a) Grundsatz	262
VI. Rechtsschutz	165	b) Ausnahmen (§ 2 Abs. 1 Satz 2,	
D. Verbindliche Auskünfte		Abs. 2 Satz 2 StAuskV)	264
(Absatz 2)		c) Bindungswirkung bei sach-	
I. Entstehung und Entwicklung		licher oder örtlicher Unzu-	
der Vorschrift	170	tändigkeit der Erlassbehörde	268
II. Zweck der Vorschrift	178	5. Personengebundene Bindungs-	
III. Antrag auf Erteilung einer		wirkung	270
verbindlichen Auskunft		6. Wegfall der Bindungswirkung	
1. Antragsbedürftigkeit	182	(§ 2 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 StAuskV)	277
2. Form des Antrags	183	VII. Aufhebung/Änderung einer ver-	
3. Inhalt des Antrags	187	bindlichen Auskunft	
4. Antragsteller; Antragsbefugnis	194	1. Korrektur nach §§ 129–131	282
5. Antragsinteresse („Auskunfts-		2. Korrektur nach § 2 Abs. 4	
interesse“)	202	StAuskV	287
IV. Zuständigkeit für die Erteilung		VIII. Verhältnis der verbindlichen	
einer verbindlichen Auskunft		Auskunft zum nachfolgenden	
1. Grundsatz: Zuständigkeit der Fi-		Steuerbescheid/Feststellungs-	
nanzämter	206	bescheid	298
2. Ausnahme: Zuständigkeit des		IX. Ablehnung einer verbindlichen	
Bundeszentralamts für Steuern	218	Auskunft	302
V. Auskunftserteilungsverfahren		X. Rechtsschutz	
1. Gegenstand/Grundlage einer Aus-		1. Ablehnung einer verbindlichen	
kunft	224	Auskunft	307
2. Vorliegen eines noch nicht ver-		2. Aufhebung, Änderung, Rück-	
wirklichten Sachverhalts	228	nahme und Widerruf einer ver-	
3. Anhörung eines Beteiligten/		bindlichen Auskunft	308a
Mitwirkung einer anderen		3. Erteilung einer Negativauskunft	309
Behörde oder eines Ausschusses	234	E. Gebühren für die Bearbeitung	
4. Ermessensentscheidung	236	von Anträgen auf Erteilung	
5. Inhalt einer verbindlichen Aus-		einer verbindlichen Auskunft	
kunft	244	(Absätze 3–7)	
6. Rechtsnatur, Form und Frist		I. Entstehung und Entwicklung	314
einer verbindlichen Auskunft;		II. Zweck/Rechtfertigung der	
Art der Verbescheidung		Regelungen	317
a) Rechtsnatur der verbindlichen		III. Verfassungsmäßigkeit der	
Auskunft	246	Kostenpflicht	321
b) Frist	248	IV. Gebührenpflicht (Absatz 3)	
c) Art der Verbescheidung	249	1. Schriftlicher Antrag auf verbind-	
VI. Bindungswirkungen einer		liche Auskunft	338
Auskunft i.S. des Absatz 2		2. Anknüpfung an die Bearbeitung	
1. Bindung des Finanzamts	252	eines Antrags	340
2. Sachlicher und persönlicher Um-		3. Gebührenschuldner	347
fang der Bindungswirkung gegen-		4. Gebührenpflicht für jeden	
über dem Antragsteller/einem		Antrag	348
Dritten	255	5. Gebührenreduktion bei einheit-	
3. Zeitliches Ausmaß der Bindungs-		lich erteilter Auskunft (Abs. 3	
wirkung	257	Satz 2)	350

	Rz.		Rz.
V. Gebührenberechnung		VI. Gebührenfestsetzung	
1. Grundsatz: Berechnung nach dem		(Gebührenbescheid); Zahlung	
Gegenstandswert (Absätze 4–7)		der Gebühr	384
a) Begriff des Gegenstandswerts;		VII. Teilweiser oder gänzlicher Ver-	
Bestimmung	352	zicht auf Gebührenerhebung	
b) Darlegung des Gegenstands-		aus Billigkeitsgründen (Absatz 7	
werts und der Bestimmungs-		Satz 1)	391
kriterien durch den Antrag-		VIII. Ermäßigung der Gebühr bei	
steller	357	Antragsrücknahme (Absatz 7	
c) Anknüpfung an die Darlegun-		Satz 2)	392
gen des Antragstellers	362	IX. Korrektur des Gebührenbe-	
d) Anhörung des Beteiligten	366	scheids	400
e) Berechnung; Mindestbetrag		X. Rechtsbehelfe gegen die	
und Höchstbetrag des Gegen-		Gebührenfestsetzung	402
standswerts	369	XI. Zurückstellung der Ent-	
f) Mindestbetrag und Höchst-		scheidung über den Antrag	
betrag der Gebühr	371	auf verbindliche Auskunft	
g) Bagatellgrenze	372	(Absatz 3 Satz 4)	406
2. Schätzung	373	XII. Steuerliche Abzugsfähigkeit	
3. Ausnahme: Berechnung nach		der Gebühren	408
dem Zeitwert (Absatz 6)		XIII. Umsatzbesteuerung	411
a) Berechnung; Mindestgebühr . .	375	XIV. Verjährung	412
b) Ermittlung der Bearbeitungs-			
zeit	377	F. Anhang: Texte der Steuer-Aus-	
c) Dokumentation der Bear-		kunftsverordnung	413
beitungszeit	382		

Schrifttum: *Apitz*, Verbindliche Auskunft aufgrund gesetzlicher Grundlage (§ 89 Abs. 2 AO), StBp 2007, 101; *Baum*, Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.3.2007, *Nwb*, Fach 2, 9293; *Becker/Kretzschmann*, Führt die Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte zur Umsatzsteuerpflicht des Finanzamts?, UR 2007, 492; *Berg*, Zulässigkeit eines Antrags auf verbindliche Auskunft in Erbschaftsteuerfragen, ZEV 2012, 137; *Bergau/Martin*, Rechtsschutz gegen eine Negativauskunft nach § 89 Abs. 2 AO, DStR 2012, 2164; *Beyer*, Antrag auf verbindliche Auskunft, AO-StB 2010, 217; *Beyer*, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht – Besonderheiten bei § 24 UmwStG, StuB 2010, 190; *Birk*, Gebühren für die Erteilung von verbindlichen Auskünften der Finanzverwaltung, NJW 2007, 1325; *Birk*, Die Finanzverwaltung als steuerlicher Berater, Die verbindliche Auskunft als kostenpflichtige Hilfestellung bei der Steuerplanung, FS zum zehnjährigen Bestehen von P+P Pöllath + Partners, 2008, S. 161 (zit.: FS P+P); *Birkenfeld*, Erklärungen des Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungsakt, StuW 1977, 31; *Blömer*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Gebührenpflicht verbindlicher Auskünfte nach § 89 Abs. 3–5 AO, DStR 2008, 1867; *Blumers*, Verbindliche Auskunft (Advance Ruling), IWB 1999, 907; *Blumers*, Auskunft, verbindlich nach Belieben der Verwaltung?, DB 2018, 1108; *Borggreve*, Auskünfte und Zusagen über Besteuerungsgrundlagen (Teil II), AO-StB 2008, 108; *Borggreve*, Gebührenpflicht bei verbindlichen Auskünften, AO-StB 2008, 272; v. *Bornhaupt*, Die Bedeutung der Anrufungsauskunft und ihre Abgrenzung gegenüber der verbindlichen Zusage, DStR 1980, 3; *Bruns*, Die verbindliche Auskunft aus Perspektive der Finanzverwaltung – Zügige Bearbeitung und aktuelle Gebührenfragen, DStR 2017, 2360; *Bruschke*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, DStZ 2007, 267; *Buciek*, Bindende Erklärungen der Finanzverwaltung, DStZ 1999, 389; *Dalichau*, Auskünfte und Zusagen der Finanzverwaltung, Diss. Augsburg, 2003; *Dannecker/Werder*, Mehrfache Gebühren für eine verbindliche Auskunft?, BB 2011, 2268; *Dannecker/Werder*, Entwicklungen bei der verbindlichen Auskunft, BB 2017, 284; *Demleitner*, Inzidente Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft, AO-StB 2010,

349; *Dissars*, Akteneinsicht im steuerlichen Verwaltungsverfahren, DStR 2005, 137; *Dissars/Bürkle*, Die gesetzliche Regelung der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 bis 5 AO, StB 2007, 54; *Dissars/Bürkle*, Verordnung zu § 980 Abs. 2 AO und ergänzende Regelungen zur verbindlichen Auskunft im AO-Anwendungserlass, StB 2008, 123; *Dornheim*, Gibt es einen Anspruch auf eine (bestimmte) verbindliche Auskunft?, BB 2012, 2926; *Eilers/Heintzen*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen und die grundrechtlichen Schutzpflichten, RIW 1986, 619; *Farle*, Verbindlichkeiten in der Liquidation – Überprüfung verbindliche Auskünfte – Zugleich Besprechung FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, DStR 2012, 1590; *Fatouros*, Die neue Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte i.S.v. § 89 Abs. 2 AO, DStZ 2007, 382; *Franke/v. Cölln*, Drum prüfe, wer sich (ewig) bindet – Zur Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO, der neuen Steuer-Auskunftsverordnung und der Änderung des AEAO, BB 2008, 584; *Giegerich*, Europarechtskonträre Staatshaftung – Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung und Pflichtenstellung Privater nach dem Karlsruher Honeywell-Dictum, EuR 2012, 373; *Hagen*, Verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von noch nicht verwirklichten Sachverhalten StWa. 2007, 219; *Hahn*, Zur Erforderlichkeit der Reform des Auskunftsverfahrens – rechtsdogmatische und steuerpolitische Überlegungen, DStZ 2003, 69; *Hahn*, Probleme der verbindlichen Auskunft im Steuerrecht, Ist-Schrift Nr. 389, 2001; *Hans*, Verfassungsrechtliche Zweifelsfragen der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte (§ 89 Abs. 3–5 AO), DStZ 2007, 421; *Hauber*, Verbindliche Auskunft (Zusage) im Besteuerungsverfahren durch Oberbehörden, DB 1991, 1640; *Hendricks/Rogall/Schönfeld*, Probleme der behördlichen Zuständigkeit für die Erteilung verbindlicher Auskünfte in Umwandlungsfällen nach dem UmwStG, Ubg 2009, 197; *Heuermann*, Zur gerichtlichen Rechtmäßigkeitskontrolle einer verbindlichen Auskunft, StBp 2012, 268; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002; *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss. Münster, 2010; *Jörissen*, Die Gebührenpflicht für die Bearbeitung einer verbindlichen Auskunft, AO-StB 2007, 183; *Joisten/Bergmann*, Wann darf das Finanzamt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ablehnen?, FR 2014, 923; *Kaligin/Rieckmann*, Die Neuregelung der verbindlichen Zusage nach dem bundeseinheitlichen Erlass vom 24.6.1987, StB 1988, 87; *Kess/Zilmer*, Zur Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft bei Umstrukturierungen – Teuer erkaufte Rechtssicherheit?, DStR 2008, 1466; *F. Kirchhof*, Die Methoden zur Sicherung zukünftigen Verwaltungsverhaltens, FS Spindler, 2011, S. 463; *Klass*, Vertrauensschutz im Steuerrecht außerhalb von verbindlicher Auskunft und verbindlicher Zusage, DB 2010, 2464; *Kottke*, Verbindliche Zusage und tatsächliche Verständigung, DB 1999, 820; *Kowanda*, Die erbschaft-/schenkungsteuerliche verbindliche Auskunft unter Berücksichtigung der neuen ErbStVA v. 7.12.2017, DStR 2018, 1902; *Krabbe*, Auskünfte mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben, DB 1987, 2067; *Krumm*, Verbindliche Auskunft und gerichtliche Kontrolle, DStR 2011, 2429; *Kruse*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen und verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, Diss. Hamburg, 2021; *Küffner/Zugmaier*, Gebührenpflicht für verbindliche Auskunft – Einspruch eingelegt!, DStR 2007, 2307; *Lahme/Reiser*, Verbindliche Auskunft und Gebührenpflicht – eine erste Analyse, BB 2007, 408; *Lahme/Reiser*, Verbindliche Auskünfte und Gebührenpflicht, BB 2007, 408, 1361; *Laufer*, Verbindliche Auskunft im Besteuerungsverfahren, INF 1995, 396; *Lichtinghagen/Verpoorten*, Antragserfordernisse für eine verbindliche Auskunft n.F. – Praxishinweise bis zu Einführung einer VO i.S.d. § 89 Abs. 2 Satz 4 AO, StuB 2007, 381; *Lindwurm*, Inhaltskontrolle einer verbindlichen Auskunft, AO-StB 2012, 228; *Lindwurm*, Wie richtig muss eine verbindliche Auskunft sein?, AO-StB 2013, 54; *Ling*, Zur Rechtsnatur so genannter Zusagen im Steuerrecht, DStZ 1989, 424; *Lohmeyer*, Die Fürsorgepflicht der Finanzbehörde nach § 89 AO, DStZ 1979, 190; *Lohmeyer*, Zum Anwendungsbereich des § 89 AO, StB 1991, 161; *Misera/Baum*, Verbindliche Auskünfte im Besteuerungsverfahren, Ubg 2008, 221; *Monreal*, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, 1967; *Müller*, Die Antragstellung im Besteuerungsverfahren, AO-StB 2011, 144; *Nöcker*, Allgemeine Auskunfts- und Beratungspflichten der Finanzbehörden, AO-StB 2010, 305; *Oppell/Eiling*, Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, SteuerStud 2016, 88; *Otto*, Die verbindliche Auskunft im allgemeinen Verwaltungsrecht, Diss. Leipzig, 2018; *Pelka*, Der Steuerberater als Mittler zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt, Symposium Pelka, 2010, S. 95; *Pfeiffer*, Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Zusage außerhalb der

gesetzlich normierten Fälle, DB 1987, 2380; *Ratzel*, Die Anregungspflicht des Finanzamts nach § 89 Satz 1 AO, NWB 45/1985 Fach 2, 4527; *Reiners*, Zum verfassungsrechtlichen Erfordernis einer „Umsatzsteueranrufungsauskunft“, UR 2021, 655; *Reiners*, Verfassungsrechtliche Legitativpflichten im Umsatzsteuerrecht – Zum Erfordernis eines umsatzsteuerspezifischen Auskunftstatbestandes, Diss. Hamburg, 2021; *Sangmeister*, Bindung des Finanzamtes an eine Zusage, DStZ 1987, 235; *Schick*, Antragstatbestände, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Amtsermittlungsgrundsatz im Besteuerungsverfahren, StuW 1969, 361; *Schneider*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO als Instrument der Rechtssicherheit?, Diss. Regensburg, 2019; *Schuhmann*, Zur verbindlichen Zusage außerhalb der gesetzlichen Regelungen, DStZ 1992, 231; *Sedemund*, Nebenbestimmungen bei Verbindlichen Auskünften, FS Meilicke, 2010, S. 669; *Seer*, Steuerplanungssicherheit durch Zusage – Zum Auskunftserlass v. 29.12.2003, FS Korn, 2005, S. 707; *Seer*, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, StbJb. 2012/13, S. 557; *Seer*, Verbindliche Auskunft, FR 2017, 161; *Simon*, Die neue Gebührenpflicht für die Bearbeitung von verbindlichen Auskünften, DStR 2007, 557; *Späth*, Die Berichtigung von Steuerverwaltungsakten zugunsten des Steuerbürgers gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, DStZ 1980, 130; *Spilker*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an eine gesetzliche Regelung der verbindlichen Auskunft, StuW 2013, 19; *Stark*, Die Verfassungsmäßigkeit der Auskunftgebühr, DB 2007, 2333; *Steinhauff*, Mehrfache Gebühren für eine verbindliche Auskunft, AO-StB 2011, 334; *Stemplewski*, Kooperation im Steuerverfahren am Beispiel der verbindlichen Auskunft, BB 2012, 2220; v. *Streit*, Anspruch auf einen bestimmten rechtmäßigen Inhalt einer verbindlichen Auskunft bei umsatzsteuerlichen Sachverhalten – Anmerkung zu dem Urteil des BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, DStR 2012, 1897; *Thiel*, Vertrauensschutz im Besteuerungsverfahren, DB 1988, 1343; *Thiemann*, Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts – Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen, StuW 2019, 295; *Thömmes/Linn*, Staatshaftungsansprüche durch Nicht-Erstattung unionswidriger Kapitalertragsteuer, iStR 2012, 777; *Weber*, Die Zusage im Umsatzsteuerrecht, Diss. Bochum, 2018; v. *Wedelstädt*, Endlich eine allgemeine gesetzliche Regelung zur verbindlichen Auskunft, DB 2006, 2368; v. *Wedelstädt*, Neuerungen und Änderungen im Umkreis der Abgabenordnung, DB 2008, 16; *Werder/Dannecker*, Zweifelsfragen zur verbindlichen Auskunft, BB 2011, 2903; *Werder/Dannecker*, Entwicklungen bei der verbindlichen Auskunft, BB 2013, 284; *Wienbracke*, Gebühr für verbindliche Auskunft (§ 89 III–V AO) verfassungsgemäß?, NVwZ 2007, 749; *Wöhlecke*, Die verbindliche Auskunft im deutsch-französischen Vergleich, Diss. Köln, 2019; *Zugmaier*, Kein Anspruch auf einen bestimmten rechtmäßigen Inhalt einer verbindlichen Auskunft, DB 2012, 1552.

A. Beratungs- und Auskunftspflicht (Absatz 1) – Überblick

I. Entstehung und Entwicklung der Vorschrift

- 1 Im Entwurf einer Abgabenordnung des **Arbeitskreises** für die Reform der Reichs-abgabenordnung¹ und im **Regierungsentwurf** (EAO 1974)² war nur eine eingeschränkte Beratungspflicht der Finanzbehörden vorgesehen und zusammen mit dem Untersuchungsgrundsatz geregelt (§ 102 EAO Arbeitskreis, § 103 EAO 1974). Der **Finanzausschuss**³ hat § 103 EAO 1974 in die §§ 88 (Untersuchungsgrundsatz) und 89 (Beratung, Auskunft) aufgeteilt und § 89 (jetzt: § 89 Abs. 1) zugleich neu gefasst und erweitert.
- 2 § 89 ist **ohne Vorgänger** in der RAO.

1 Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 13, 1970.

2 BT-Drucks. VI/1982.

3 BT-Drucks. 7/4292.

Das Föderalismusreform-Begleitgesetz¹ hat in **Absatz 2 eine Regelung über verbindliche Auskünfte eingefügt**. Der frühere Wortlaut des § 89 wurde Absatz 1. 3

Durch das **JStG 2007**² wurden in Absatz 2 die Wörter „Die Finanzbehörden“ durch die Wörter „Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt und die Absätze 3–5 (Gebühren für verbindliche Auskünfte) angefügt. 4

Das **Steuervereinfachungsgesetz 2011**³ hat Absätze 3–5 durch Absätze 3–7 ersetzt. Die Neufassung ist erstmals auf Anträge anzuwenden, die nach dem 4.11.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind (Art. 97 § 25 Abs. 1 EGAO). Für Anträge, die nach dem 18.12.2006 und vor dem 5.11.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen waren, richtete sich die Gebührenfestsetzung nach § 89 Abs. 3–5 i.d.F. des JStG 2007⁴. 5

Absatz 2 Satz 5 a.F./Absatz 2 Satz 7 ist durch das **Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz**⁵ mit Wirkung ab 30.6.2013 eingefügt worden. 6

Das **Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens** v. 18.7.2016⁶ hat in § 89 Abs. 2 eine Fristenregelung für die Bearbeitung eines Antrags auf verbindliche Auskunft eingefügt (Absatz 2 Satz 4 n.F.) und das Bundesministerium der Finanzen zusätzlich ermächtigt, durch Rechtsverordnung zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erteilen und welche Finanzbehörde in diesem Fall für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig ist (Absatz 2 Satz 6 n.F.). Von dieser Ermächtigung hat das Bundesministerium in § 1 Abs. 2, 3 StAuskV Gebrauch gemacht (s. Rz. 196, 210c ff.). Nach Absatz 3 Satz 2 n.F. wird bei der Erteilung einer einheitlichen verbindlichen Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern nur eine Gebühr erhoben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner. 6a

§ 89 Abs. 2 Satz 4 n.F. ist erstmals auf nach dem 31.12.2016 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangene Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft anzuwenden (Art. 97 § 25 Abs. 2 Satz 1 EGAO). § 89 Abs. 3 Satz 2 n.F. ist erstmals auf nach dem 22.7.2016 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangene Anträge auf Erteilung einer einheitlichen verbindlichen Auskunft anzuwenden (Art. 97 § 25 Abs. 2 Satz 2 EGAO).

§ 89 Abs. 2 wird durch die **StAuskV**⁷ ergänzt. 7

§ 89 Abs. 1 stimmt mit § 25 **VwVfG**⁸ überein. §§ 13–15 **SGB I**⁹ enthalten weitergehende Regelungen. Vgl. ferner (zum Prozessrecht) § 76 Abs. 2 FGO. 8

1 Föderalismusreform-BegleitG v. 5.9.2006 (BGBl. I 2006, 2098 = BStBl. I 2006, 506).

2 JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878 = BStBl. I 2007, 28).

3 Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131 = BStBl. I 2011, 986).

4 JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878 = BStBl. I 2007, 28).

5 Ges. zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802).

6 BGBl. I 2016, 1679.

7 SteuerauskunftsVO v. 20.11.2007 (BGBl. I 2007, 2783 = BStBl. I 2007, 820), zuletzt geändert durch Art. 7 der sechsten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 19.12.2022 (BGBl. I 2022, 2432), Text s. Rz. 413.

8 VerwaltungsverfahrensgG v. 25.5.1976 (BGBl. I 1976, 1253) i.d.F. der Bek. v. 23.1.2003 (BGBl. I 2004, 102).

9 Sozialgesetzbuch – Allgemeiner Teil – v. 11.12.1975 (BGBl. I 1975, 3015).

II. Inhalt (Gegenstand) der Vorschrift

- 9 § 89 Abs. 1 normiert in Satz 1 finanzbehördliche **Beratungspflichten**, in Satz 2 **Auskunftspflichten** über Verfahrensrechte/Verfahrenspflichten.
- 10 § 89 Abs. 2 regelt die **Voraussetzungen für die Erteilung einer antragsgebundenen, verbindlichen Auskunft** sowie die Zuständigkeiten für die Erteilung einer solchen Auskunft und ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen zum Erlass einer Rechtsverordnung, in der nähere Bestimmungen zu Form, Inhalt und Voraussetzungen des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft und zur Reichweite der Bindungswirkung getroffen werden.
- 11 § 89 Abs. 3 regelt die **Gebührenpflicht** für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2, § 89 Abs. 4–6 die **Berechnung** der Gebühr, § 89 Abs. 7 den ganzen oder teilweisen **Verzicht** auf die Erhebung einer Gebühr und die Gebührenermäßigung bei Antragsrücknahme.
- 12–13 Einstweilen frei.

III. Zweck

- 14 Der Untersuchungsgrundsatz (§ 88) verpflichtet die Finanzbehörden, einen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (s. § 88 Rz. 26 ff.). § 89 Abs. 1, dessen ursprüngliche Verklammerung mit dem Untersuchungsgrundsatz (§ 102 EAO Arbeitskreis, § 103 EAO 1974) vom Finanzausschuss gelöst worden ist¹, soll durch **zusätzliche finanzbehördliche Betreuungspflichten (Fürsorgepflichten)** verhindern, dass die Inanspruchnahme der einem Beteiligten zustehenden verfahrensrechtlichen und materiellen Rechte aus Unkenntnis, Unerfahrenheit oder Unbeholfenheit des Beteiligten im Umgang mit den Finanzbehörden scheitert. Amtsträger sollen nicht nur „Diener des Staates“, sondern auch „Helfer der Staatsbürger“ sein. Verfahrensungewandte Beteiligte sollen die gleichen Möglichkeiten haben, ihr Recht durchzusetzen, wie erfahrene Beteiligte². Wenn der Steuergesetzgeber Rechte schafft, ist er auch damit einverstanden, dass sie möglichst wahrgenommen werden. Die Vorschrift ist in erster Linie **Ausfluss des Rechts- und Sozialstaatsprinzips**³. Sie verstärkt zugleich die Waffengleichheit im steuerlichen Verwaltungsverfahren, fördert eine geeignete und sachgemäße Verfahrensdurchführung⁴ und dient der Effizienz der Verwaltung⁵.

1 Bericht Finanzausschuss, BT-Drucks. 7/4292, 24.

2 BFH v. 8.2.1994 – VII R 88/92, BStBl. II 1994, 552 (553) = BFHE 174, 197.

3 Kallerhoff/Fellenberg in Stelkens/Bonk/Sachs¹⁰, § 25 VwVfG Rz. 5, 11; Ramsauer in Kopp/Ramsauer²³, § 25 VwVfG Rz. 2; Ritgen/Schink in Knack/Henneke¹¹, § 25 VwVfG Rz. 16; Roser in Gosch, Rz. 1; Hönig in Obermayer/Funke-Kaiser⁶, § 25 VwVfG Rz. 6; Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 1; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 1; Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrenrecht⁴, § 26 Rz. 1; Hahlweg in Koenig⁴, Rz. 1; a.A. (Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben): Rätke in Klein¹⁶, Rz. 1, 5; Wagner in Kühn/v. Wedelstädt²², Rz. 1; vgl. auch Helsper in Koch/Scholtz⁵, Rz. 2.

4 Vgl. Ramsauer in Kopp/Ramsauer²³, § 25 VwVfG Rz. 1; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 1.

5 Ritgen/Schink in Knack/Henneke¹¹, § 25 VwVfG Rz. 13; Hönig in Obermayer/Funke-Kaiser⁶, § 25 VwVfG Rz. 1; vgl. auch Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 4.

Vorbild des § 89 Abs. 1 war die Rspr. des BGH¹, nach der im Rechtsstaat niemand aus Unkenntnis seiner Rechte verlustig gehen soll. Deshalb wird den Verwaltungsbehörden in einer modernen rechts- und sozialstaatlich ausgerichteten Verwaltung bei der Durchführung eines Verwaltungsverfahrens eine Fülle von „Betreuungspflichten“ auferlegt. Diese Pflichten gründen sich insb. darauf, dass der Beamte (Amtsträger) „Helfer des Staatsbürgers“ sein muss². Es ist ein nobile officium jeder Verwaltungsbehörde, die ihre Tätigkeit in Anspruch nehmenden Bürger über die ihnen zustehenden Rechte und Möglichkeiten aufzuklären und nicht ihre Unwissenheit, Unerfahrenheit und Unbeholfenheit auszunutzen. Den Beamten trifft eine Aufklärungs- und Belehrungspflicht, falls er bei Wahrnehmung seiner dienstlichen Aufgaben erkennt oder erkennen muss, dass ein Bürger, der mit der Behörde durch die Stellung eines Gesuches verbunden ist, Maßnahmen beabsichtigt, die für ihn nachteilige Folgen haben oder zumindest mit dem Risiko des Eintritts solcher Folgen behaftet sind³. 15

Einstweilen frei.

16–21

IV. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

1. Allgemeines

Absatz 1 ist in allen steuerlichen Verwaltungsverfahren (zum Begriff des Verwaltungsverfahrens s. § 78 Rz. 15 ff.) anwendbar. Im Steuerordnungswidrigkeiten- und Steuerstrafverfahren gilt die Vorschrift nicht. 22

Absatz 1 **Satz 1** (Beratung) gilt nur **im laufenden Verwaltungsverfahren⁴**, d.h. „in Bezug“ auf ein **konkretes steuerliches Verwaltungsverfahren**. Eine allgemeine, abstrakte Beratungspflicht der Finanzbehörden ist nicht normiert⁵. **Vor Verfahrensbeginn** (s. § 86 Rz. 4 ff.) besteht noch keine Beratungspflicht⁶. Das gilt auch in Antragsverfahren (Rz. 43 ff.)⁷. Der weitergehenden Ansicht im allgemeinen Verwaltungsverfahrensrecht (ausreichend ist ein „Bezug“ zu einem konkreten, bereits anhängigen oder in Aussicht genommenen Verwaltungsverfahren⁸) ist jedenfalls für das Besteuerungsverfahren nicht zu folgen. **Nach Verfahrensbeendigung** ist 23

1 Vgl. z.B. BGH v. 20.1.1966 – III ZR 109/64, BGHZ 45, 23 (29); v. 17.9.1970 – III ZR 4/69, JZ 1971, 227 (228).

2 Begr. zu § 21 EVwVfG, BT-Drucks. 7/910, 49.

3 BGH v. 20.1.1966 – III ZR 109/64, BGHZ 45, 23 (29); v. 17.9.1970 – III ZR 4/69, JZ 1971, 227 (228); vgl. ferner Ramsauer in Kopp/Ramsauer²³, § 25 VwVfG Rz. 2, m.w.N.; Ritgen/Schink in Knack/Henneke¹¹, § 25 VwVfG Rz. 13.

4 BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109 (111) = BFHE 193, 361.

5 Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 6; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 4.

6 BFH v. 24.10.2000 – VI R 65/99, BStBl. II 2001, 109 (111) = BFHE 193, 361; Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 6.

7 Anders § 25 Abs. 2 Satz 1 VwVfG und Art. 7 der europäischen Dienstleistungsrichtlinie, die Informations- und Beratungspflichten gerade auch vor Antragstellung vorsehen.

8 Ramsauer in Kopp/Ramsauer²³, § 25 VwVfG Rz. 11; Ritgen/Schink in Knack/Henneke¹¹, § 25 VwVfG Rz. 42; vgl. auch Schneider in Schoch/Schneider, § 25 VwVfG Rz. 19.

§ 89 Abs. 1 nicht mehr anwendbar¹. Die Beratungspflicht entsteht **von Amts wegen**.

- 24 Absatz 1 Satz 1 betrifft **Beteiligte** i.S. des § 78 (s. § 78 Rz. 41 ff.)² und erfasst die im konkreten Verwaltungsverfahren bestehenden **verfahrensrechtlichen und materiell-rechtlichen Rechte und Pflichten** des/der Beteiligten³. Dass der zu Beratende zunächst Kontakt mit der Finanzbehörde aufnimmt, ist nicht erforderlich⁴.
- 25 Der im Schrifttum z.T. befürworteten Anwendung des Absatz 1 Satz 1 auch auf „**Dritte, die sich in einer vergleichbaren Lage befinden**“⁵ (= Dritte, die im Verwaltungsverfahren eine Auskunft erteilen, den Beteiligten unterstützen, als Sachverständiger herangezogen werden usw.) ist zu folgen, wenn und weil Dritte, die in einer fremden Steuersache, z.B. als Auskunftspflichtige oder Vorlagepflichtige, in Anspruch genommen werden, Beteiligte eines „eigenen“ Auskunftsverfahrens/ Vorlageverfahrens usw. sind (s. § 78 Rz. 58 f.).
- 26 Die **Auskunftspflicht nach Abs. 1 Satz 2** gilt nur im konkreten steuerlichen Verwaltungsverfahren, **nur** gegenüber dem/den **Beteiligten** und bezieht sich nach h.M. nur auf **verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten** des/der Beteiligten⁶ (s. Rz. 144), weil bei einer Auskunftspflicht auch zur materiellen Seite des Besteuerungsverfahrens die Gefahr bestünde, dass die Finanzbehörde als Verfahrensträgerin zugleich in die Rolle eines steuerlichen Beraters gedrängt würde.
- 27 Beratungspflicht (Absatz 1 Satz 1) und Auskunftspflicht (Absatz 1 Satz 2) gelten nicht außerhalb eines steuerlichen Verwaltungsverfahrens und **nicht für andere Rechtsgebiete**, insb. nicht bei fiskalischem Handeln und für zivilrechtliche Vorfragen⁷ u.Ä.
- 28–30 Einstweilen frei.

1 BFH v. 8.2.1994 – VII R 88/92, BStBl. II 1994, 552 (553) = BFHE 174, 197; Rätke in Klein¹⁶, Rz. 10; Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 6; Hahlweg in Koenig⁴, Rz. 7; vgl. aber auch Kallerhoff/Fellenberg in Stelkens/Bonk/Sachs¹⁰, § 25 VwVfG Rz. 33, zu einer ausnahmsweisen Beratungspflicht als „Nebenpflicht aus dem abgeschlossenen Verwaltungsverfahren“.

2 Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 6; Wagner in Kühn/v. Wedelstädt²², Rz. 4; vgl. ferner Kallerhoff/Fellenberg in Stelkens/Bonk/Sachs¹⁰, § 25 VwVfG Rz. 28; Ramsauer in Kopp/Ramsauer²³, § 25 VwVfG Rz. 6; Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrensrecht⁴, § 26 Rz. 19.

3 Nöcker, AO-StB 2010, 305; Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 8; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 3; a.A. FG Düsseldorf v. 12.1.2006 – 14 K 4361/05 Kg, EFG 2006, 606.

4 A.A. Meyer/Borgs², § 25 VwVfG Rz. 7.

5 Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 7; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 8; vgl. ferner Kallerhoff/Fellenberg in Stelkens/Bonk/Sachs¹⁰, § 25 VwVfG Rz. 28 ff.; Ramsauer in Kopp/Ramsauer²³, § 25 VwVfG Rz. 6; Ritgen/Schink in Knack/Henneke¹¹, § 25 VwVfG Rz. 48; i.E. auch Hahlweg in Koenig⁴, Rz. 7; a.A. Hönig in Obermayer/Funke-Kaiser⁶, § 25 VwVfG Rz. 22.

6 BFH v. 8.2.1994 – VII R 88/92, BStBl. II 1994, 552 (553) = BFHE 174, 197; FG Düsseldorf v. 12.1.2006 – 14 K 4361/05 Kg, EFG 2006, 506 (508) m.Anm. Willenkemper; Rätke in Klein¹⁶, Rz. 10; Seer in Tipke/Kruse, Rz. 11; Roser in Gosch, Rz. 21; Ramsauer in Kopp/Ramsauer²³, § 25 VwVfG Rz. 15; Lohmeyer, StB 1991, 161 (162); Kallerhoff/Fellenberg in Stelkens/Bonk/Sachs¹⁰, § 25 VwVfG Rz. 48 ff.; Wagner in Kühn/v. Wedelstädt²², Rz. 4; Hahlweg in Koenig⁴, Rz. 16; a.A. zu § 25 VwVfG Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrensrecht⁴, § 26 Rz. 10.

7 Helsper in Koch/Scholtz⁵, Rz. 4; Volquardsen in Schwarz/Pahlke, Rz. 6; FG BW v. 27.5.1987 – II K 121/85, EFG 1988, 127.

2. Sonstige Auskunft- und Beratungsregelungen, Vorabverständigungsverfahren

Zu verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2 s. Rz. 170 ff. Spezielle Regelungen über verbindliche Zusagen aufgrund einer Außenprüfung (§§ 204–207) sowie die Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) bleiben unberührt. Entsprechendes gilt für die Anrufungsauskunft nach § 15 Abs. 4 des 5. VermBG. Vgl. ferner § 38a StBerG. 31

Nach Art. 33 Abs. 1 UZK¹ treffen die Zollbehörden auf Antrag Entscheidungen über verbindliche Zollarifauskünfte (**vZTA-Entscheidungen**) und Entscheidungen über verbindliche Ursprungsankünfte (**vUA-Entscheidungen**). Vgl. ferner Art. 33 Abs. 2 ff. UZK zu den Voraussetzungen für die Annahme eines Antrags sowie zur Verbindlichkeit und zur Wirksamkeit der Entscheidungen, Art. 34 UZK zur Verwaltung von Entscheidungen über verbindliche Auskünfte und Art. 35 UZK über Entscheidungen über verbindliche Auskünfte in Bezug auf andere Faktoren. 32

Durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz v. 2.6.2021² wurde § 89a eingeführt, der das **Vorabverständigungsverfahren** regelt³. Dabei handelt es sich um ein zwischenstaatliches Verfahren über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten, § 89a Abs 1 Satz 1. Wird eine Vorabverständigungsvereinbarung i.S.d. § 89a unterzeichnet, bindet diese – sofern keiner der Fälle des § 89a Abs. 4 Satz 1 vorliegt – die örtlich zuständige Finanzbehörde⁴. Steht der Vorabverständigungsvereinbarung eine bereits erteilte verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 entgegen, kann die verbindliche Auskunft nach § 89a Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 widerrufen werden. 33

Einstweilen frei. 34

B. „Beratungspflicht“ (Absatz 1 Satz 1)

I. Sollvorschrift

Die Finanzbehörde „soll ...“ beraten (anregen, belehren, hinweisen). Durch eine Sollvorschrift wird Ermessen in seiner schwächsten Form eingeräumt, so dass die Finanzbehörde nur in atypischen Ausnahmefällen von der **für alle typischen Fälle** angeordneten Rechtsfolge abweichen darf (§ 5 Rz. 56). Solange nicht besondere Umstände vorliegen, die ausnahmsweise ein Abweichen von der Regel zulassen, 35

1 VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. v. 10.10.2013, L 269/1.

2 BGBl. I 2021, 1259.

3 Vor der Einführung des § 89a waren Vorabverständigungsverfahren gesetzlich nicht geregelt, sondern fanden auf Basis eines BMF-Merkblattes statt (vgl. dazu *Flüchter*, ISR 2021, 338 [339]; *Rätke* in Klein¹⁶, § 89a Rz. 1). In § 178a a.F. war lediglich die Gebührenpflicht des Vorabverständigungsverfahrens geregelt.

4 Die Bindungswirkung ergibt sich unmittelbar aus der unterzeichneten Vorabverständigungsvereinbarung. Es bedarf keiner auf der Vorabverständigung aufbauenden Vorabzusage der Finanzbehörde gegenüber dem Antragsteller (*Flüchter*, ISR 2021, 338 [342]).

§ 384 Verfolgungsverjährung

Die Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten nach den §§ 378 bis 380 verjährt in fünf Jahren.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:
Professor Dr. Jens Bülte, Universität Mannheim

	Rz.		Rz.
A. Regelungsgefüge der Verjährung und Anwendungsbereich der Vorschrift	1	3. Vorläufige Einstellung des Verfahrens wegen Abwesenheit des Betroffenen (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)	46
B. Entstehungsgeschichte	5	4. Ersuchen der Verfolgungsbehörde oder des Richters, eine Untersuchungshandlung im Ausland vorzunehmen (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 OWiG)	47
C. Grund und Wirkung der Verjährung im Ordnungswidrigkeitenrecht	6	5. Gesetzlich bestimmte Anhörung einer anderen Behörde durch die Verfolgungsbehörde vor Abschluss der Ermittlungen (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 OWiG)	48
D. Zweck und Anwendungsbereich der verlängerten Verjährung des § 384	14	6. Abgabe der Sache durch die Staatsanwaltschaft an die Verwaltungsbehörde nach § 43 OWiG (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 OWiG)	50
E. Beginn und Ende der Verjährung	26	7. Erlass bzw. Zustellung des Bußgeldbescheids (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 OWiG)	51
F. Ruhen der Verjährung	31	8. Eingang der Akten beim Amtsgericht und Zurückverweisung der Sache (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 OWiG)	52
G. Unterbrechung der Verjährung		9. Hinweis auf die Möglichkeit, ohne Hauptverhandlung zu entscheiden (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 OWiG)	53
I. Wirkung der Verjährungsunterbrechung gem. § 33 OWiG	35	H. Vollstreckungsverjährung	54
II. Reichweite der Verjährungsunterbrechung		J. Verjährung der Kostenansprüche	
1. Grundvoraussetzungen einer wirksamen Unterbrechungshandlung	37		
2. Sachliche Reichweite der Unterbrechung	41		
3. Persönliche Reichweite der Unterbrechung	42		
III. Die Unterbrechungstatbestände i.E.			
1. Allgemeines	44		
2. Jede richterliche Vernehmung des Betroffenen oder eines Zeugen oder die Anordnung dieser Vernehmung (§ 33 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 OWiG)	45		

Schrifttum: *Bach*, Unterlassen der Anzeigepflicht des § 33 ErbStG und Eintritt der Verfolgungsverjährung, NZWiSt 2019, 417; *Brenner*, Strafverfolgungsverjährung und ihre Unterbrechung bei Steuerdelikten, BB 1985, 2041; v. *Briel*, Der Beginn der Strafverfolgungsverjährung bei Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten, SAM 06, 115; *Eich*, Strafverfolgungsverjährung der Steuerhinterziehung und der leichtfertigen Steuerverkürzung, KöSDI 2001, 13036; *Grezesch*, Hindert die Aussetzung nach § 396 AO den Eintritt der absoluten Verjährung? – Gedanken zur Dauer von Besteuerungsverfahren und Strafverfahren, ausgelöst durch die Entscheidungen BayObLG vom 22 Februar 1990 und OLG Karlsruhe vom 8. März 1990, wistra 1990, 289; *Herdemerten*, Ist § 419 Abs. 2 a.F. und n.F. AO mit dem Grundgesetz

vereinbar?, NJW 1968, 1415; *Heuer*, Unterbricht ein Durchsuchungsbeschluss gegen die Verantwortlichen eines Unternehmens die Verjährung?, wistra 1988, 170; *Kaiser*, Zur Unterbrechung der Verfolgungsverjährung, insbesondere in Bußgeldsachen, NJW 1984, 1738; *Pfaff*, Die Verfolgungsverjährung nach § 384 AO, StBp. 1978, 163; *Tormöhlen*, Verjährung im Steuerstrafrecht, Einzelheiten zu Beginn, Unterbrechung und Folgen der Verjährung, StB 2011, 27; *Vogelberg*, Die Verfolgungsverjährung im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, ZAP 1995, 119; *Wessing*, Steuerordnungswidrigkeiten – Gefahr und Chance für die Verteidigung, SAM 2007, 9; *Weyand*, Auswirkungen der Neuregelungen im Ordnungswidrigkeitenrecht auf das steuerliche Bußgeldrecht, INF 1998, 359; *Wolter*, Zur dreijährigen Verjährungsfrist nach den §§ 130, 31, 131 OWiG – ein Beitrag zur Gesetzesauslegung, GA 2010, 441. – S. i.Ü. das Schrifttum zu § 376.

A. Regelungsgefüge der Verjährung und Anwendungsbereich der Vorschrift

- 1 Die **Verfolgung von Steuer- oder Zollordnungswidrigkeiten** nach §§ 377 ff. AO, § 26a UStG, §§ 161 ff. StBerG usw. **verjährt** ebenso wie die anderer Ordnungswidrigkeiten. Nach § 377 Abs. 1 sind unter Steuer- oder Zollordnungswidrigkeiten alle Zuwiderhandlungen zu verstehen, die nach den Steuergesetzen mit Geldbuße geahndet werden können. Für die Steuerordnungswidrigkeiten gelten nach § 377 Abs. 2 die Vorschriften des Ersten Teils des Gesetzes über die Ordnungswidrigkeiten, für den hier relevanten Zusammenhang also die §§ 31–34 OWiG, die dort die Verjährung regeln, soweit die Bußgeldvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen¹. Insofern können auch die Ausführungen zu § 376 in dieser Kommentierung im Wesentlichen übertragen werden, wenn auch für das Bußgeldverfahren ordnungswidrigkeitenrechtstypische Besonderheiten zu berücksichtigen sind. Die Verlängerung der Verjährung durch § 384 gilt nur für Taten nach § 378–§ 380², i.Ü. gelten die allgemeinen Vorschriften über die Verjährungsfristen in § 31 Abs. 2 OWiG³.
- 2 Für die **Berechnung der Frist** gilt das zu § 376 (s. § 376 Rz. 125 ff.) bereits Ausgeführte. Die Frist endet mit der Rechtskraft des Bußgeldbescheids oder einer anderen richterlichen Entscheidung, die das Verfahren endgültig abschließt⁴.
- 3 Die **Vollstreckungsverjährung** richtet sich bei allen Steuerordnungswidrigkeiten nach § 34 OWiG⁵. Der Beginn der Verjährung der Vollstreckung setzt eine vollstreckungsfähige Entscheidung voraus. Die Vollstreckungsverjährung schließt sich an die Verfolgungsverjährung an⁶.
- 4 **Nicht** zu den **Steuerordnungswidrigkeiten** gehören bußgeldbewehrte Verstöße gegen das Steuerberatungsgesetz (§§ 160 ff. StBerG) und Marktordnungsverstöße

1 Vgl. *Beckmann* in Gosch (Stand 2/2020), Rz. 3; *Heine* in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 2; *Hunsmann* in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 1; *Wenzler* in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht², Rz. 1.

2 Vgl. *Wenzler* in Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht², Rz. 2.

3 *Hunsmann* in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 3; *Jäger* in Joecks/Jäger/Randt³, Rz. 4; *Talaska* in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 7; zu § 33 Abs. 4 ErbStG *Bach*, NZWiSt 2019, 417 (419).

4 *Hunsmann* in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 17.

5 Vgl. *Heine* in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 3; *Krumm* in Tipke/Kruse (Stand 5/2021), Rz. 22.

6 *Hunsmann* in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 4.

nach § 36 MOG. Für diese Ordnungswidrigkeiten gelten ohnehin ausschließlich die §§ 31 ff. OWiG.¹

B. Entstehungsgeschichte

Die Steuerordnungswidrigkeiten wurden durch das 2. AOStrafÄndG² im Zuge der Reform des Strafrechts und der **Abschaffung der Übertretungen** eingeführt. Aufgrund des **neuen Typus von Zuwiderhandlungen** war damit auch eine neue Verjährungsregelung notwendig geworden. Daher wurde in die Vorschriften über die leichtfertige Steuerverkürzung (§ 404 Abs. 4 RAO), die Steuergefährdung (§ 405 Abs. 4 RAO) und über die Gefährdung von Abzugsteuern (§ 406 Abs. 3 RAO) ein Verweis auf § 402 RAO aufgenommen, der die Verjährungsregelung für die Steuerstraftaten beinhaltete³. Durch das EStGB wurden diese einzelnen Verweisungen in die eigenständige Regelung des § 410 RAO zusammengeführt, der nahezu wortgleich in § 384 AO 1977 übernommen wurde⁴. Von den weitreichenden Verlängerungen der Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht über § 376 (vgl. § 376 Rz. 8 ff.) ist die Verjährung der Steuerordnungswidrigkeiten nach § 384 unberührt geblieben.

C. Grund und Wirkung der Verjährung im Ordnungswidrigkeitenrecht

Grds. ist die Verjährung von Ordnungswidrigkeiten aus den gleichen Gründen gerechtfertigt wie die Verjährung der Verfolgung und Sanktionierung von Straftaten (s. hierzu § 376 Rz. 24 ff.). Nach Ablauf einer gewissen Zeitspanne soll eine staatliche Sanktionsreaktion unterbleiben, um **Rechtsfrieden und Rechtssicherheit** eintreten zu lassen⁵. Ferner **erschwert** der Zeitablauf die **hinreichend sichere Aufklärung** des der Sanktion zugrunde liegenden Sachverhalts, so dass mehr und mehr Zweifel an der Möglichkeit und am – im vom Opportunitätsgedanken geprägten Ordnungswidrigkeitenrecht darf dies auch eine Rolle spielen – **Nutzen-Aufwand-Verhältnis** einer Sachaufklärung entstehen.

Nach der in Deutschland⁶ h.A. handelt es sich bei der Verjährung um ein eher prozessuales Rechtsinstitut⁷. Daher wird auch angenommen, dass Verjährungsfragen, die demnach nicht Unrecht und Schuld, sondern allein die Verfolgbarkeit betreffen – trotz Geltung des Zweifelsgrundsatzes –, dem Freibeweis unterliegen⁸. Es

1 Vgl. Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 10 f.; ferner Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 11, zu den dort geltenden Verjährungsfristen.

2 Ges. v. 12.8.1968 (BGBl. I 1968, 953).

3 Zur Begr. der gesetzlichen Änderungen BT-Drucks. V/1812, 26.

4 Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 1; vgl. auch Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 1.

5 Vgl. nur BGH v. 19.2.1963 – 1 StR 318/62, BGHSt 18, 274; Ebner in Joecks/Jäger/Randt⁹, § 376 Rz. 5; Makee Mosa in Gosch (Stand 9/2022), § 376 Rz. 7.

6 Vgl. zur europäischen Diskussion nur EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, M.AS und M.B., NJW 2018, 217 mAnm. Pilz.

7 Vgl. Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 1; zur Parallelproblematik in der strafrechtlichen Verjährung s. § 376 Rz. 24; eingehend Asholt, Verjährung im Strafrecht, 2016, S. 168 ff.

8 Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 2 f.; Gürtler/Thoma in Göhler¹⁸, § 31 OWiG Rz. 20, m.w.N.; Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 24.

gilt im Bereich der Verjährung auch **nicht** das strenge **materiell-strafrechtliche Rückwirkungsverbot**, weil sich Art. 103 Abs. 2 GG nach der Auffassung des BVerfG¹ allein auf die Strafbarkeit, also auf Tatbestand und Rechtsfolge als solche bezieht, nicht aber auf die Verfolgbarkeit.

- 8 Das ändert freilich nichts daran, dass eine **Änderung der Sanktion, keine Rückwirkung auf die Verjährungsfrist** haben darf. Eine Anhebung der angedrohten Geldbuße und damit eine Änderung der Klassifizierung nach § 31 Abs. 2 OWiG – mit der Folge einer verlängerten Verjährungsfrist – gilt demnach nur für Taten, die nach dieser Änderung begangen worden sind, da sich eine solche Änderung auf den Unrechtsvorwurf als solchen bezieht und damit dem Rückwirkungsverbot des Art. 103 Abs. 2 GG unterliegt².
- 9 Wie im Strafrecht wirkt die Verjährung als **Verfolgungshindernis**³, so dass keine Geldbußen mehr verhängt und keine Nebenfolgen gem. §§ 22–29a OWiG mehr festgesetzt werden dürfen (§ 31 Abs. 1 Satz 1 OWiG)⁴. Die Einziehung bleibt allerdings nach § 31 Abs. 1 Satz 2 OWiG noch möglich, soweit die Voraussetzungen des § 22 Abs. 2 Nr. 2 oder Abs. 3 OWiG erfüllt sind.⁵
- 10 Die Verjährung hat nach § 171 Abs. 7 mittelbare Auswirkungen auf die **steuerliche Festsetzungsverjährung** (§ 169 Abs. 2 Satz 2). Diese wird solange gehemmt, bis die ordnungswidrigkeitenrechtliche (und auch strafrechtliche) Verfolgungsverjährung abgelaufen ist⁶.
- 11 Da es sich bei der Verjährung um ein **Verfolgungshindernis** handelt, das sich als Verfahrenshindernis auswirkt⁷, ist ihr Vorliegen in jedem Verfahrensstadium von den Verfolgungsorganen (Finanzbehörde, Staatsanwaltschaft, Gericht) selbständig und **von Amts wegen** zu prüfen. Wird der Eintritt der Verjährung festgestellt, so ist das Verfahren gem. § 46 Abs. 1 OWiG i.V.m. § 170 Abs. 2 StPO **einzustellen**⁸. Dies gilt auch für die Finanzbehörde, die in diesem Fall das Ordnungswidrigkeitenverfahren nicht an die Staatsanwaltschaft abgeben darf, sondern eine eigenständige Einstellungsentscheidung zu treffen hat. Ggf. muss der Bußgeldbescheid zurückgenommen werden, wenn er noch nicht rechtskräftig geworden ist, etwa nach Einlegung eines wirksamen Einspruchs⁹.

1 BVerfG v. 26.2.1969 – 2 BvL 15, 23/68, BVerfGE 25, 269 (285); v. 31.1.2000 – 2 BvR 104/00, NJW 2000, 1554 (1555) m.w.N.

2 So zu Recht Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 5, 41; s. hierzu auch § 376 Rz. 16ff.; ferner Dannecker/Schuh in LK-StGB¹³, § 1 StGB Rz. 106, 425 ff.

3 Vgl. Beckmann in Gosch (Stand 2/2020), Rz. 50; Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 11; Huns- mann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 5; Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 25; Krumm in Tipke/Kruse (Stand 5/2021), Rz. 5.

4 Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht³, 16.2; Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 25.

5 Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 7; Krumm in Tipke/Kruse, 166. Lfg 5/2021, Rz. 6.

6 Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 11; Huns- mann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/ 2012), Rz. 7; Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 25; Krumm in Tipke/Kruse (Stand 5/2021), Rz. 2; Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 8; Müller, AO-StB 2007, 246 (249).

7 Zu Wesen und strafrechtsdogmatischer Bedeutung der Verjährung s. § 376 Rz. 24 ff.; grundlegend und eingehend Asholt, Verjährung im Strafrecht, 2016, S. 67 ff.

8 Vgl. Huns- mann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 5.

9 Vgl. Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 10f.; Förster in Rebmann/ Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 3a.

Auch für das Gericht gelten die Vorgaben der StPO über den Verweis des § 46 Abs. 1 OWiG, so dass ein Verfahren außerhalb der Hauptverhandlung nach § 46 Abs. 1 OWiG i.V.m. § 206a StPO durch **Beschluss** und in der mündlichen Verhandlung nach § 46 Abs. 1 OWiG i.V.m. § 206 Abs. 3 StPO durch **Prozessurteil** einzustellen ist¹, soweit nicht bereits die Voraussetzungen der Ordnungswidrigkeit oder der Vorwerfbarkeit der Handlung nicht gegeben² oder nicht nachweisbar sind³.

Auch das Gericht der **Rechtsbeschwerdeinstanz** hat die Verjährung eigenständig zu prüfen und ggf. das Verfahren durch Beschluss oder Prozessurteil einzustellen⁴. Soweit jedoch das Zulassungsverfahren nach § 80 Abs. 5 OWiG läuft, kann keine Einstellung wegen Verjährung erfolgen; zunächst muss die Zulassung erfolgen und sei es auch nur, um über die Verjährung zu entscheiden⁵. Ein **unzulässiger Einspruch**⁶, Zulassungsantrag oder eine unzulässige Rechtsbeschwerde⁷ sind trotz Vorliegens der Voraussetzungen der Verfolgungsverjährung als unzulässig zu verwerfen⁸.

In verjährungsrechtlicher Hinsicht umstritten ist die Wirkung der Rechtskraftdurchbrechung durch Wiederaufnahme⁹, Wiedereinsetzung oder Nachholung des rechtlichen Gehörs gem. § 33a StPO (s. auch § 376 Rz. 105 ff.).¹⁰ Nach einer in Rspr. und Literatur vertretenen Auffassung endet die Verfolgungsverjährung mit dem Eintritt der Rechtskraft endgültig¹¹, die Vollstreckungsverjährung beginnt.

1 Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 5; Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 3a; Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 12.

2 Vgl. BGH v. 25.4.1996 – 5 StR 54/96, NStZ-RR 1996, 299 (300); Krumm/Krenberger⁷, § 31 OWiG Rz. 42; Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 3a.

3 BGH v. 10.1.1978 – 5 StR 383/77, GA 1978, 371; OLG Düsseldorf v. 14.7.1989 – 5 Ss 251/89 – 102/89, JR 1991, 250 (252); Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 3a.

4 Vgl. OLG Düsseldorf v. 14.7.1989 – 5 Ss 251/89 – 102/89 I, NZV 1989, 447 (478); v. 1.2.1999 – 2 Ss (OWi) 14/99 – (OWi) 4/99 II, NZV 1999, 348; vgl. auch BGH v. 16.6.1961 – 1 StR 95/61, BGHSt 16, 11 ff.; Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 4; Gürtler/Thoma in Göhler¹⁸, § 31 OWiG Rz. 19.

5 BGH v. 16.12.1988 – 1 StR 269/88, BGHSt 36, 59 (63); Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 8; Krumm/Krenberger⁷, § 31 OWiG Rz. 39; Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 13.

6 Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 10.

7 Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 4, m.w.N., und Rz. 9.

8 BGH v. 16.6.1961 – 1 StR 95/61, BGHSt 16, 115 (116 ff.); Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 13.

9 Vgl. Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 26; Krumm/Krenberger⁷, § 31 OWiG Rz. 36; Gürtler/Thoma in Göhler¹⁸, Vor § 31 OWiG Rz. 2a; Ellbogen in KK-OWiG⁵, § 31 OWiG Rz. 37, m.w.N.; vgl. ferner Heger in Lackner/Kühl/Heger³⁰, § 78 StGB Rz. 7; Meyer-Goßner⁵⁶, § 362 StPO Rz. 1; Greger/Weingarten in LK-StGB¹³, § 78 StGB Rz. 11; Bosch in Schönke/Schröder³⁰, § 78a StGB Rz. 15, m.w.N.

10 OLG Frankfurt v. 25.1.1978 – 1 Ws (B) 36/78 OWiG, MDR 1978, 513; Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 26; Gürtler/Thoma in Göhler¹⁸, Vor § 31 OWiG Rz. 2c; Ellbogen in KK-OWiG⁵, § 31 OWiG Rz. 37.

11 OLG Düsseldorf v. 26.9.1978 – 5 Ss OWi 81/78 – 28/78 V, MDR 1979, 335; OLG Hamm 23.5.1972 – 5 Ss OWi 363/72, NJW 1972, 2097 (2098); Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 26, m.w.N.; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 6; Ellbogen in KK-OWiG⁵, § 31 OWiG Rz. 37.

Durch die positive Entscheidung über die Rechtskraftdurchbrechung beginne eine **neue vollständige Verjährungsfrist** zu laufen¹, soweit noch keine Vollstreckungsverjährung eingetreten war². Die Gegenauffassung³ geht davon aus, dass mit der Durchbrechung der Rechtskraft keine neue vollständige Verjährungsfrist zu laufen beginnt, sondern der **verbliebene Rest der Verjährungsfrist**, die vor der rechtskräftigen Entscheidung begonnen hatte, fortgesetzt wird. Dieser Auffassung ist aus den zu § 376 ausgeführten Gründen (s. § 376 Rz. 195 ff.) zu folgen.

D. Zweck und Anwendungsbereich der verlängerten Verjährung des § 384

- 14 § 384 verlängert als **lex specialis**⁴ die Verjährung in **Abweichung von § 31 Abs. 2 OWiG auf fünf Jahre** für die Verfolgung der Steuerordnungswidrigkeiten nach § 378 (leichtfertige Steuerverkürzung), § 379 (Steuergefährdung) und Gefährdung von Abzugsteuern (§ 380)⁵. Kraft Verweisung auf § 384 gelten die §§ 378, 379 Abs. 1 und 4 auch für Verkürzungen betreffend die Wohnungsbauprämie (§ 8 Abs. 2 WoPG), die Arbeitnehmersparzulage (§ 14 Abs. 3 5. VermBG), die Altersvorsorgezulage (§ 96 Abs. 7 EStG), die Berlinförderung (§ 29a BerlinFG), die Forschungszulage (§ 13 Satz 1 FZulG) und die Mobilitätsprämie (§ 108 EStG), so dass für solche Taten, soweit sie nach §§ 378, 379 Ordnungswidrigkeiten sind, auch die verlängerte Verjährung des § 384 gilt⁶.
- 15 Diese Verlängerung der Verjährungsfrist wurde für notwendig gehalten, um eine **effektive Verfolgung** der dort genannten Ordnungswidrigkeiten zu ermöglichen. Weil die Ermittlung solcher Zuwiderhandlungen i.d.R. genauso lange dauere, wie die Ermittlung von Steuerstraftaten, insb. bei der Aufdeckung der Tat durch eine Außenprüfung, wurde die Verjährungsfrist derjenigen für die Steuerstraftaten angepasst⁷. Der Täter einer leichtfertigen Steuerordnungswidrigkeit solle nicht davon profitieren, dass ihm der Vorsatz nicht nachgewiesen werden kann⁸. Die **Verlängerung** der Verjährungsfrist **gilt jedoch nur** für die **explizit in § 384** oder einer Verweisungsvorschrift genannten **Steuerordnungswidrigkeiten**.

1 OLG Düsseldorf v. 22.11.2000 – 2a Ss 295/00 – 78/00 I, NStZ-RR 2001, 142 (143 f.); Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 26; Gertler in BeckOK-OWiG (Stand 4/2023), § 31 OWiG Rz. 15.

2 Förster in Rebmann/Roth/Herrmann (Stand 10/2020), § 31 OWiG Rz. 26 m.w.N.

3 OLG Nürnberg v. 4.5.1998 – Ws 297/88, NStZ 1988, 555 (556), m. abl. Anm. Gössel, NStZ 1998, 537; Fischer⁷⁰, § 78b StGB Rz. 11a; Heger in Lackner/Kühl/Heger³⁰, § 78 StGB Rz. 7.

4 Vgl. Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 2; Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 2.

5 Vgl. Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 1, 4; Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 4.

6 Vgl. Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 7; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 3.

7 BT-Drucks. V/1812, 27; vgl. auch Beckmann in Gosch (Stand 2/2020), Rz. 1; Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 1; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 2; Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, § 384 Rz. 3; Krumm in Tipke/Kruse (Stand 5/2021), Rz. 9; Sprenger in Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht², Rz. 2; Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 3; Tormöhlen, StB 2011, 27 (28).

8 So bereits BT-Drucks. V/1812, 26; Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 1; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 2; Jäger in Klein¹⁶, Rz. 1; Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 3.

An der **Berechtigung der Verlängerung** der Verjährung, die fiskalischem Denken entspringe, sind Zweifel geäußert worden¹. Die Begründung, dem Täter dürfe es nicht zugutekommen, dass ihm der Vorsatz nicht nachgewiesen werden könne, überzeugt tatsächlich nicht. Dieses Argument ist widersinnig und zudem rechtsstaatlich bedenklich. Der Regelung des § 384 ist ferner entgegengehalten worden, sie sei weder sachgerecht noch ausgewogen, weil sie letztlich Ungleiches – nämlich die Ordnungswidrigkeiten nach § 378 einerseits und nach §§ 379, 380 andererseits sowie auch die unterschiedlichen Varianten der §§ 379, 380, die vorsätzlich und fahrlässig begangen werden können – verjährungsrechtlich gleich behandle²: Bei der hohen Sanktionsdrohung des § 378 Abs. 2 (bis zu 50.000 Euro Geldbuße) sei die verlängerte Verjährung noch nachvollziehbar, bei den geringeren Sanktionsdrohungen von § 379 Abs. 4 (5.000 Euro) und § 380 Abs. 2 (25.000 Euro) sei sie dagegen sachwidrig.³ Außerdem werde durch diese lange Verjährung die durch die Schaffung von Steuerordnungswidrigkeiten erreichte „Entkriminalisierung“ wieder rückgängig gemacht⁴. Schließlich sei die Gleichbehandlung von Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten mit der Verlängerung der Verjährungsfrist durch § 376 Abs. ohnehin – nicht zuletzt durch die Änderungen ab 2020 (vgl. § 376 Rz. 8 ff.) – hinfällig⁵.

Die Kritik überzeugt nur zum Teil, weil der **Unrechtsgehalt einer Tat nicht allein maßgebend** für die Verjährungsfrist ist. Naturgemäß kann bei weniger schwerwiegendem Unrecht schneller eine Zeitspanne erreicht sein, die eine Sanktionierung eher als Störung denn als Wiederherstellung des Rechtsfriedens erscheinen lässt. Insofern sind Zweifel an der Verhältnismäßigkeit dieser Verjährungsregelung berechtigt, auch wenn hier zu berücksichtigen ist, dass die Ungewissheit, die der Bürger durch ein vielleicht noch drohendes Bußgeldverfahren erleidet, nicht in einer Weise belastend sein dürfte, wie bei einem drohenden Strafverfahren. Daher ist das **Interesse des Täters an Rechtssicherheit** gegeben, aber **nicht so groß** wie bei der **Verjährung von Straftaten**. Eine Umkehrung der „Entkriminalisierung“ liegt in der Pauschalregelung des § 384 nicht, denn im Gesetzgebungsverfahren⁶ ist deutlich geworden, dass der Gesetzgeber auf die Geldstrafe zugunsten der Geldbuße verzichtet hat, weil er eine entsprechend hohe Geldbuße in Kombination mit einer fünfjährigen Verjährungszeit für ausreichend hielt. Daher wird man eine solche Regelung wohl auch noch als im Rahmen der gesetzgeberischen Einschätzungsprärogative liegend ansehen müssen. Schließlich überzeugt auch das Argument der mangelnden Parallelität der Verjährung nach § 376 Abs. 1 und § 384⁷ nicht: Es gibt schlicht keinen besonders schweren Fall des § 378.⁸

Die Verjährungsverlängerung wurde weiterhin dahingehend kritisiert, dass die Regelung des § 384 zu Unstimmigkeiten führt, weil § 381 aus dem Anwendungsreich der verlängerten Verjährung ausgenommen ist. **§ 381 Abs. 1 Nr. 1** gehe aber

1 Vgl. Asholt in HK-Steuerstrafrecht², Rz. 2; Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 1; Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 3; Pfaff, StBp. 1978, 163.

2 Vgl. nur Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 3.

3 Vgl. auch Webel in Schwarz/Pahlke/Kelß (Stand 2/2016), Rz. 2.

4 Vgl. Pfaff, StBp. 1978, 163.

5 Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 1; Wegner, PStR 2008, 127; vgl. ferner Asholt in HK-Steuerstrafrecht², Rz. 2 m.w.N.

6 Vgl. BT-Drucks. V/1812, 20.

7 Vgl. Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 2.

8 Vgl. auch Asholt in HK-Steuerstrafrecht², Rz. 2.

als **lex specialis** der Ordnungswidrigkeit der allgemeinen Steuergefährdung nach § 379 vor, soweit die Ordnungswidrigkeit nach § 381 Abs. 1 Satz 1 durch die Verletzung von Buchungs- und Aufzeichnungspflichten begangen wird¹. Dies führe dazu, dass die Sanktionierung wegen der Ordnungswidrigkeit mit der längeren Verjährungsfrist von derjenigen mit der kürzeren verdrängt werde². Doch bereits die Ausgangsthese, dass § 381 Abs. 1 Nr. 1 § 379 verdrängt, erscheint fraglich, weil ein abstraktes Gefährdungsdelikt wie § 381 gegenüber einem konkreten oder abstrakt-konkreten Gefährdungsdelikt des § 379 kaum *lex specialis* sein dürfte.³

- 19 Die Verfolgung von Taten nach §§ 381–383a – ggf. auch i.V.m. §§ 30, 31 ZollV, § 96 Abs. 7 EStG oder § 36 Abs. 1 und 2 TabStG – verjährt gem. § 31 Abs. 2 Nr. 2 OWiG nach **zwei Jahren**⁴. Gleiches gilt für die Steuerordnungswidrigkeit nach § 26a UStG, der Formalverstöße und Zahlungsunterlassung im Umsatzsteuerrecht sanktioniert und für die Verstöße gegen Mitteilungspflichten nach §§ 45d, 50e, 50f Abs. 1 Nr. 2 EStG⁵.
- 20 Die Verfolgung einer Schädigung des Steueraufkommens nach § 26a Abs. 1 UStG sowie eines unerlaubten Erwerbs von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen nach § 383 AO und die Verletzung von Mitteilungspflichten nach § 50f Abs. 1 Nr. 1 EStG verjähren dagegen wegen der jeweils angedrohten Geldbuße von bis zu 50.000 Euro erst nach **drei Jahren**⁶. Gleiches gilt für Ordnungswidrigkeiten nach § 36 Abs. 3 TabStG, der das Anbieten und Bereitstellen von nicht nur einfachen Geräten zum Herstellen von Zigaretten mit Geldbuße bedroht, das nach § 36 Abs. 4 TabStG ebenfalls mit Geldbuße bis zu 50.000 Euro bedroht ist und daher nach **drei Jahren** verjährt.
- 21 Die Verfolgung der Ordnungswidrigkeit nach § 26a Abs. 2 Nr. 3 UStG verjährt wegen der geminderten Bußgeldhöhe in § 26a Abs. 3 UStG nach **sechs Monaten**⁷.
- 22 Die Verfolgung der **Monopolordnungswidrigkeiten** nach § 126 Abs. 1 und 2 BranntwMonG, die durch Verstöße gegen Buchungspflichten begangen werden, verjähren nach § 128 Abs. 3 BranntwMonG in **fünf Jahren**⁸. Dies gilt aufgrund dieser einheitlichen Regelung auch für Fälle fahrlässiger Begehung⁹. Der Grund für diese Verlängerung der Verjährung liegt darin, dass die Buchführungsverstöße typischerweise erst bei einer späteren Außenprüfung aufgedeckt und damit nur verspätet verfolgt werden können¹⁰.

1 Heine in Graf/Jäger/Wittig², § 381 Rz. 19; vgl. auch Jäger/Ebner in Joecks/Jäger/Randt⁹, § 381 Rz. 31.

2 Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 19; Matthes in Kohlmann (Stand 8/2017), § 381 Rz. 25.

3 Ebenso Jäger/Ebner in Joecks/Jäger/Randt⁹, § 381 Rz. 34.

4 Vgl. auch die Übersicht bei Webel in Schwarz/Pahlke/Keß (Stand 2/2016), Rz. 1.

5 Vgl. Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 8; Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 6.

6 Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 6.

7 Gehm, Kompendium Steuerstrafrecht³, 2.6.4; Webel in Schwarz/Pahlke/Keß (Stand 2/2016), Rz. 1.

8 Vgl. hierzu auch Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 6.

9 Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 6; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 10.

10 Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 6; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 10.

Für die Bestimmung der Verjährungsfrist **außerhalb des Anwendungsbereichs des § 384 AO** ist § 17 Abs. 2 OWiG zu beachten¹. Dort ist normiert, dass in den Fällen, in denen das Gesetz sowohl vorsätzliches als auch fahrlässiges Handeln mit Geldbuße bedroht, die Tat nur mit Geldbuße bis zur Hälfte der im Gesetz angedrohten Höhe sanktioniert werden darf.² Das hat für §§ 381, 382 sowie für § 26a Abs. 2 Nrn. 1, 2 und 4–7 UStG Bedeutung, weil hier die fahrlässige – dazu gehört auch die leichtfertige Begehung nach § 381 Abs. 1 AO³ – Begehung nur mit Geldbuße in Höhe von 2.500 Euro bedroht ist und damit die **einjährige** Frist des § 31 Abs. 2 Nr. 3 OWiG gilt⁴. Bei § 383b AO ist § 17 Abs. 2 OWiG für die Verjährungsfrist nicht von Belang, da § 31 Abs. 2 Nr. 2 OWiG sowohl für die vorsätzliche als auch für die fahrlässige Begehung greift.⁵

Die **Verletzung der Aufsichtspflichtverletzung** gem. § 130 OWiG verjährt nach § 31 Abs. 2 OWiG⁶. Es kommt also zunächst darauf an, ob die Pflichtverletzung mit Strafe oder Geldbuße bedroht ist. Ist die Pflichtverletzung eine Straftat, so gilt wegen § 130 Abs. 3 Satz 1 OWiG die Frist des § 31 Abs. 2 Nr. 1 OWiG, also die Frist von **drei Jahren**. Soweit die Pflichtverletzung mit Geldbuße bedroht ist, gilt diese – ggf. nach § 17 Abs. 2 OWiG geminderte – Sanktionsdrohung nach § 130 Abs. 3 Satz 2 OWiG auch für die Aufsichtspflichtverletzung und ist bei **fahrlässiger Aufsichtspflichtverletzung** sogar noch einmal nach § 17 Abs. 2 OWiG zu halbieren⁷, so dass auch die entsprechende Verjährungsfrist anzuwenden ist⁸.

Nach h.M. ist eine verlängerte Verjährungsfrist nach § 384, die für die Pflichtverletzung i.S. von § 130 Abs. 3 OWiG gilt, auch auf die Aufsichtspflichtverletzung anzuwenden⁹. Für diese grds. sachgerechte Auffassung findet sich im Gesetzestext keine Grundlage, denn die Ordnungswidrigkeit nach § 130 OWiG wird nicht durch die Bezugnahme auf die Anlasstat zu einer Tat nach § 384, so dass eine **Überleitung der verlängerten Verjährungsfrist nicht stattfindet**.¹⁰

E. Beginn und Ende der Verjährung

§ 384 trifft nur für die Länge der Verjährungsfrist eine Sonderregelung, für den Beginn der Verjährung gilt § 31 Abs. 3 OWiG: „Die Verjährung beginnt, sobald die

1 Vgl. Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 5, m.w.N.

2 Webel in Schwarz/Pahlke/Keß (Stand 2/2016), Rz. 1.

3 Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 7; Heine in Graf/Jäger/Wittig², Rz. 5; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 8; vgl. auch Gürtler/Thoma in Göhler¹⁸, § 17 OWiG Rz. 13.

4 Vgl. auch Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 8; Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 7, 12; vgl. auch Vogelberg, ZAP 1995, 801.

5 Vgl. Beckmann in Gosch (Stand 2/2020), Rz. 4.

6 Krumm/Krenberger⁷, § 130 OWiG Rz. 40; Rogall in KK-OWiG⁵, § 130 OWiG Rz. 128; eingehend Wolter, GA 2010, 441 ff.

7 Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 12; Krumm in Tipke/Kruse (Stand 5/2021), Rz. 12.

8 Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 12.

9 Beckmann in Gosch (Stand 2/2020), Rz. 5; Hunsmann in Rolletschke/Kemper/Roth (Stand 9/2012), Rz. 12; Krumm in Tipke/Kruse (Stand 5/2021), Rz. 12; Talaska in Kohlmann (Stand 5/2018), Rz. 6; ferner Gürtler/Thoma in Göhler¹⁸, § 130 OWiG Rz. 30; offen gelassen bei Jäger in Joecks/Jäger/Randt⁹, Rz. 12.

10 Zutreffend bereits Wolter, GA 2010, 441; ihm folgend Webel in Schwarz/Pahlke/Keß (Stand 2/2016), Rz. 1 und Randt in Joecks/Jäger/Randt⁹, § 377 Rz. 72.