

## § 9 Statusfeststellungsverfahren

*Ekkehart Reimer*

Viele praktische Probleme bei der Anwendung des Steuerrechts und besonders des Internationalen Steuerrechts ließen sich lösen, wenn der Gesetzgeber das gesetzlich nur unzureichend geprägte Recht der Verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) um Regeln über Statusfeststellungsverfahren ergänzte. Der Beitrag zeigt Potenzial und Konturen dieses neuen Rechtsinstituts.

### I. Die Ambivalenz neuen Verfahrensrechts

#### 1. Ausgleich von Schwächen des materiellen Rechts

Verfahrensrecht ist dienendes Recht. Es dient allerdings nicht allein der Ausführung und Durchsetzung des materiellen Rechts. Es gleicht auch dessen Schwächen aus. Diese Ausgleichsfunktion des Verfahrensrechts betrifft den gesamten Syllogismus.

Auf Obersatzebene leitet das Verfahrensrecht die Konkretisierung der materiellen Norm an. Diese Konkretisierung ist einerseits wichtig, wo das materielle Recht vielfältig und komplex ist, wo sich unterschiedliche Rechtskreise und normhierarchische Ebenen, Texte und Textstufen überlagern. Andererseits ist die Konkretisierungsleistung des Verfahrensrechts dort besonders gefordert, wo sich das materielle Recht unbestimmter Rechtsbegriffe bedient.

Das Verfahrensrecht betrifft aber auch die Untersatzebene, also in der versprachlichten Feststellung der Wirklichkeit, die später nach § 39 Abs. 1 Satz 1 VwVfG Eingang in die Mitteilung der tatsächlichen Gründe eines Verwaltungsakts findet und insoweit dem Tatbestand eines Urteils ähnelt. Durch Regeln über die Ermittlung und Erforschung des Sachverhalts, aber

auch mit der Verteilung der Darlegungs- und Beweislasten klärt das Verfahrensrecht empirische Zweifel.

Diese doppelte Ausgleichsfunktion des Verfahrensrechts tritt besonders deutlich hervor, wo das inländische Recht auf Völkerrecht und/oder ausländisches Recht trifft, und wo sich diese unterschiedlichen Rechtsordnungen auf Sachverhalte beziehen, die auf unterschiedlichen Territorien verwirklicht werden. Hier treffen Sach- und Kollisionsrecht aufeinander; und quer dazu begegnet die Auslegung der maßgeblichen Normen einer Methodenvielfalt, die ebenfalls über das innerstaatlich übliche Maß deutlich hinausgeht. Zugleich stoßen behördliche und gerichtliche Sachverhaltsermittlungen an die räumlichen Grenzen der intransitiven Anwendung<sup>1</sup> (d.h. der Ausübung) nationaler Hoheitsgewalt. Alles das zeigt den hohen Wert des Verfahrensrechts, das also gleichermaßen im Dienst von Rechtssicherheit und Sachverhaltssicherheit steht.

## 2. Bürokratiespirale

Und doch ist das Verfahrensrecht ambivalent. Leicht verlässt es seine Rolle als dienendes Recht, leicht verselbständigen sich verfahrensrechtliche Pflichten oder Gebräuche. Leicht werden neu eingeführte Verfahren – auch gut gemeinte – zu Innovationsbremsen, beanspruchen Ressourcen wie Zeit, Personal und Geld, die sowohl auf behördlicher Seite als auch – wichtiger – bei den privaten Rechtsunterworfenen immer knapper werden. Neue Verfahren bedeuten nicht weniger, sondern mehr Bürokratie. Sie tragen die Gefahr in sich, dass Aufmerksamkeit und Ressourcen von den Primärfragen des materiellen Rechts in sekundäre und tertiäre Sphären verlagert werden. Wo „Verfahren über Verfahren“ entstehen, sind die letzten Dinge bisweilen schlimmer als die ersten. Einem „Staat, der mehr reguliert, als er verwalten kann“, droht die „legislativ[e] Überschuldung: Die Schere zwischen dem Ausmaß der durch staatliche Rechtsvorschriften angeordneten Pflichten und dem zur Bewältigung dieser Pflichten verfügbaren – angemessen ausgebildeten – Personal öffnet sich mehr und mehr“<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Terminologie nach *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm, 1965, S. 2, S. 146 ff. und passim.

<sup>2</sup> *W. Schön*, Vor dem Regulierungsbankrott, FAZ v. 23.06.2023.

## II. Die Herausforderungen des Steuerrechts

### 1. Rechtssicherheit

Diese Ambivalenz des Verfahrensrechts und seiner Institute zeigt sich brennglasartig im Steuerrecht. Schon für innerstaatliche Fälle, noch deutlicher aber im Internationalen Steuerrecht ist die mehrfache Ausgleichsfunktion des Verfahrensrechts von besonderer Dringlichkeit. Innerstaatlich lösen die verwaltungsrechtsakzessorischen Sanktionsdrohungen der §§ 369 ff., 377 ff. AO ein besonderes Interesse an Rechtssicherheit aus. Für die Eingriffsverwaltung im Ganzen gilt: Die betroffenen Privaten müssen Art und Maß der Grundrechtseingriffe, denen sie ausgesetzt sein werden, bereits ex ante erkennen können. Nur so können sie das Recht, ihr privat-autonomes wirtschaftliches Handeln an diesen Erkenntnissen auszurichten, auch wirksam ausüben. Für den Bereich strafbewehrter Pflichten ist dieses Interesse sogar in gesteigertem Maße geschützt.

### 2. Komplexität von Norm und Sachverhalt

Zugleich ist Rechtssicherheit nirgends so schwer zu erlangen wie im Steuerrecht. Die Interessen des Fiskus und die der Privaten sind strukturell und unaufhebbar gegenläufig. Privater Gestaltungsdruck und öffentliches Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind und bleiben Antagonismen. Die Kombination aus strenger Gesetzesbindung, hohen Bestimmtheitsanforderungen und umfassender Missbrauchsabwehr im Bereich der Fiskalzwecknormen und die zusätzliche Befrachtung des Steuerrechts mit Popularitäts- und Lenkungsnormen zerklüftet den Normbestand. Im Internationalen Steuerrecht verlangt das wichtige, auch grundrechtlich fundierte Prinzip der Einmalbesteuerung eine besonders enge, ja wasserdichte Abgrenzung konkurrierender nationaler Steuerrechtsordnungen gegeneinander. Schon die Bildung scharfer, zwischen den beteiligten Staaten auch einheitlich verstandener Obersätze ist deshalb eine immense Herausforderung.

Schwierigkeiten in der Erfassung des Sachverhalts treten hinzu. Die sprachliche und numerische Erfassung der sog. Besteuerungsgrundlagen kann nicht minder komplex sein als die schuld- und gesellschaftsrechtlichen Strukturen, die der Finanzbehörde vorgelegt werden und auf die sie

das Steuerrecht anzuwenden hat. Bewertungsschwierigkeiten und -unsicherheiten spielen eine immense Rolle.

### 3. Aufteilung der Verfahrenslast

Beide Stränge – Rechtskonkretisierung und Sachverhaltserfassung – werden in der Verwaltungsorganisation typischerweise voneinander getrennt. Die Sachverhaltserfassung ist primär dem Steuerpflichtigen überantwortet (§ 90 AO als dominante *lex specialis* zu § 88 AO), sekundär erfüllen Betriebsprüfungsstellen die – auch verfassungsrechtlich fundierte – Verifikationspflicht. Die übrigen Schritte des Syllogismus, also einerseits die Konkretisierung (Auslegung) des Steuerrechts auf die Fallnorm hin, andererseits die eigentliche Subsumtion mit der Festsetzung der Rechtsfolge, sind Sache der Veranlagungsstellen. In den Verfahren der Steueranmeldung, aber auch beim Steuereinbehalt an der Quelle fließen beide Stränge zusammen: Hier antizipiert der Steuerpflichtige die Veranlagungstätigkeit des Finanzamts. Ihm obliegt die Rechtskonkretisierung, die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und die Synthese aus beidem: die Feststellung der richtigen Rechtsfolge.

## III. Entwicklungslinien

### 1. Ausdifferenzierung der Verfahren erster Ordnung

Das Bedürfnis nach steter Optimierung der Rechtsanwendung hat zusätzliche Verfahren hervorgebracht. Das gilt bereits auf der Primärebene, d.h. für den Kreis der Verwaltungsverfahren i.S.d. §§ 85 Satz 1, 86 Satz 1 AO, durch die die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festgesetzt oder erhoben werden, die also aus der unmittelbaren Anwendung des materiellen Steuerrechts bestehen.

Hier ist eine Ausdifferenzierung auf dem Zeitstrahl zu beobachten. Seit jeher prägend sind die Verfahren der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Zu ihnen zählen die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bei Personenmehrheiten (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a AO) und die weiteren gesonderten Feststellungen nach §§ 179 ff. AO wie etwa die Feststellung von Verlustvorträgen und die

Feststellungen in Steuermessbescheiden, Zerlegungsbescheiden, Billigkeitsentscheidungen nach § 163 AO und Zuteilungsbescheiden.<sup>3</sup>

Doch neuere Institute sind hinzugetreten. Unter ihnen verdient die gesonderte Feststellung der Erfüllung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit besondere Hervorhebung. Der 2013 eingeführte § 60a AO sieht diese gesonderte Feststellung zunächst auf frühzeitigem Antrag, ohne einen Antrag aber spätestens bei der ersten Veranlagung zur Körperschaftsteuer vor.<sup>4</sup> Durch den frühen Feststellungsbescheid lassen sich Fehler bei der Formulierung der Satzung rechtzeitig korrigieren bzw. entsprechende Zweifel der Verwaltung frühzeitig ausräumen. Zugleich sichert der Bescheid zugunsten der Stifter und Spender den Schutz der Abziehbarkeit ihrer Zuwendungen nach § 10b EStG.

## 2. Einführung von Verfahren zweiter Ordnung

In einem merkwürdigen Gegensatz zu dieser Ausdifferenzierung des Verfahrensrechts erster Ordnung steht das Entstehen von Verfahren zweiter Ordnung. Im Laufe der Jahrzehnte haben die Gesetzgebung, z.T. aber auch die Beratungspraxis „Verfahren über Verfahren“ eingeführt, die sich nicht mehr unmittelbar auf die materielle Steuerpflicht, d.h. die Anwendung der materiellen Normen der Einzelsteuergesetze beziehen, sondern als eigenständige verfahrensrechtliche Institute nur flankieren oder überwölben. Das lässt sich namentlich im Vorfeld und Umfeld von Betriebsprüfungen, aber auch beim Steuereinbehalt an der Quelle (etwa § 88c Abs. 4 AO) und im Bereich der Steueranmeldungen, in beachtlicher Zahl zudem im Vorfeld des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs beobachten (vgl. § 138j Abs. 5 AO). Mit internationalen Risikobewertungsverfahren (§§ 89b, 194 Abs. 1a AO) einerseits und innerbetrieblichen Kontrollsystemen zur Erfüllung steuerlicher Pflichten andererseits<sup>5</sup> werden Sekundär-

---

<sup>3</sup> Überblicke: U. Banniza, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 282. EL 09.2024, § 171 AO Rn. 202 ff.; R. Rüsken, in: Klein, AO, 18. Aufl., 2024, § 171 Rn. 155 ff.

<sup>4</sup> Näher A. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 282. EL 09.2024, § 60a AO Rn. 1 ff.

<sup>5</sup> Wegweisend Ziff. 2.6 AEAO zu § 153 AO; J. v. Wolfersdorff/J. Hey, Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten? WPg 2016, 934; anschaulich auch V. Pull, Tax Compliance Management Systeme in der Praxis, DStR 2022, 2132.

verfahren (ein)geführt, deren dienender Charakter sich auf ein Primärverfahren bezieht, die also nur mittelbar der Durchsetzung des materiellen Rechts dienen. Ähnliches gilt für datenschutzrechtliche Verfahren.

Dabei besteht stets die Gefahr überbordender Selbstbeschäftigung des Steuer(verfahrens)rechts. Verwaltungsseitig werden die knapper werden Ressourcen immer stärker gebunden und fehlen in der regulären Veranlagung und der operativen (Primär-)Betriebsprüfung. Steuerpflichtige sehen sich veranlasst, zusätzliche Beratungsleistungen und -produkte in Anspruch zu nehmen, weil die Möglichkeiten und Kapazitäten der eigenen Mitarbeiter erschöpft sind. Die Anzeigepflichten für Steuergestaltungen treten hinzu. Der Grenznutzen dieser konfektionierten, oft wenig zielgenauen Sekundärverfahren ist gering.

### 3. Unzulänglichkeit der verbindlichen Auskunft und der verbindlichen Zusage

Doch wie lässt sich die Rechtssicherheit gerade dort konkret stärken, wo die Steuerpflichtigen sie besonders benötigen – bei der Anwendung des Internationalen Steuerrechts, im Vorfeld von Gründungen in Deutschland und von Unternehmenstransaktionen? Das Institut der Zusicherung (§ 38 VwVfG) ist dem Steuerverfahrensrecht der AO unbekannt; an seine Stelle treten die flexibleren, teils allgemeineren Instrumente der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO und der verbindlichen Zusagen nach §§ 204 ff. AO. Doch weisen diese beiden Instrumente erhebliche Begrenzungen und Schwächen auf.<sup>6</sup>

Die verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) bezieht sich erstens gegenständig allein auf künftige Sachverhalte und damit allein auf Rechtsfragen, umfasst also nicht die bindende Feststellung von Tatsachen und deren Bewertung auf Untersatzebene. Zweitens ist sie nicht anspruchsunterlegt, sondern steht – vorbehaltlich der abstrakten Möglichkeit einer Ermessensreduktion auf Null – im Ermessen der Finanzverwaltung. Drittens ist das

---

<sup>6</sup> Siehe exemplarisch A. Form/A. Oestreicher/E. Reimer/M. Schaupp, Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren. *Ökonomie und Reformoptionen*, 2022: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/266446/1/1823125859.pdf>, S. 6, 72 f., 89 ff., 147 und passim.

Verfahren kostenträchtig, weil die verbindliche Auskunft auch „auf Vorrat“ beantragt und erteilt werden kann, damit nicht notwendig die spätere Veranlagungsarbeit entlastet und insofern objektiv zusätzliche Belastungen der Finanzverwaltung begründet. Viertens wird in der Praxis der verbindlichen Auskunft oft von einer langen Verfahrensdauer und einem misslichen Wechselspiel von Rückfragen, Nachträgen und Modifikationen berichtet.

Die verbindliche Zusage auf Grund einer Außenprüfung ist in der Praxis nur höchst selten anzutreffen. Sie setzt tatbestandlich eine abgeschlossene Außenprüfung voraus und erstreckt sich daher ihrer Natur nach von vornherein nicht auf Steuerpflichtige, Veranlagungszeiträume und Sachverhalte, die keiner Betriebsprüfung unterlagen. Sie betrifft gegenständlich allein Sachverhalte der (zumeist fernerer) Vergangenheit, die im Wesentlichen unverändert fortbestehen; das nimmt ihr jede Agilität. Sie „soll“ zwar erteilt werden, ist aber ebenfalls nicht mit einem sicheren Anspruch des Steuerpflichtigen unterlegt. Aus der Praxis wird berichtet, dass die Bitte des Steuerpflichtigen um Erteilung einer verbindlichen Zusage die Prüfungsintensität deutlich erhöht und tatsächlichen Verständigungen im Rahmen der Schlussbesprechung nicht selten entgegensteht.

## IV. Entlastung

### 1. Das Konzept einer Vorabentscheidung von Statusfragen

Gerade angesichts der Schwächen der Verfahren zweiter Ordnung (oben III. 2.) und der Unzulänglichkeit bestehender Instrumente zur Stärkung der Rechtssicherheit (oben III. 3.) tut die Rückbesinnung auf die Ausdifferenzierung der Verfahren erster Ordnung (oben III. 1.) Not. Im Unterschied zu den Verfahren zweiter Ordnung verdoppeln sie die Probleme nicht, sondern erledigen sie. Die Hintereinanderschaltung von Grundlagen- und Folgebescheiden konzentriert die Verfahrenslast auf den Grundlagenbescheid und macht – soweit er reicht – eine Zweitbefassung auf Ebene der Folgebescheide obsolet. Der Rechtssicherheit ist optimal gedient, wenn rechtliche und/oder tatsächliche Zweifelsfragen frühzeitig geklärt werden. Das ist umso leichter, erfolgversprechender und effizienter, je grundsätzlicher die Zweifelsfrage ist und je zahlreicher und bedeutender die Folgebescheide sind. Die Auskopplung von Grundlagenbescheiden aus

den normalen Veranlagungsverfahren bietet sich deshalb insbesondere in Fragen derjenigen Besteuerungsgrundlagen an, die über einen oder mehrere Veranlagungszeiträume hinaus konstant, mithin von (bleibender) Bedeutung sind.

Zu diesen Fragen gehört namentlich der Status des Steuerpflichtigen selbst. Ein Musterbeispiel für eine gelungene Ergänzung des Verfahrensrechts ist in dieser Hinsicht die gesonderte Feststellung der Erfüllung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach § 60a AO (oben III. 1.).

Für natürliche Personen kann in einem Statusfeststellungsverfahren geklärt werden, ob sie einen Wohnsitz und/oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Fehlt es daran, lassen sich zusätzlich die auf die subjektive Steuerpflicht bezogenen weiteren Statusmerkmale (der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG, der besonderen beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, der einfachen beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG oder der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG) einbeziehen. Ebenso lässt sich über das Ob einer Veranlagung (vgl. § 50 Abs. 4 EStG) und ggf. einer Zusammenveranlagung (§§ 1a, 26, 26b EStG) entscheiden.

Rechtsträger, die keine natürlichen Personen sind, erlangen mit Statusfeststellungsverfahren primär Rechtssicherheit über die Voraussetzungen ihrer steuerlichen Teil- oder Vollrechtsfähigkeit. Dieses Bedürfnis besteht insbesondere in Fällen mit Auslandsberührung. Nach ausländischem Recht gegründete Einheiten müssen sich materiell mehrstufigen Prüfungen unterwerfen (§§ 1 ff. KStG), in denen das zwingende oder dispositive Privatrecht des Gründungsstaats mit dem konkreten Gründungsstatut (Gesellschaftsvertrag, Stiftungsgeschäft etc.) abgeglichen, sodann elastisch mit den dispositiven Strukturen des deutschen Gesellschafts- bzw. Stiftungsrechts verglichen wird.<sup>7</sup> Die materiellrechtlichen Unsicherheiten, die umso größer sind, je freihändiger der bisherige sog. Typenvergleich vorgenommen wird, lassen sich nur verfahrensrechtlich einhegen. Sekundär

---

<sup>7</sup> Für Deutschland im Einzelnen *R. Martini*, Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand. Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung von eigenständig steuerpflichtigen Personenvereinigungen, 2016, S. 47 ff.

können Statusfeststellungsverfahren aber auch bei nicht-natürlichen Personen deren örtliche Radizierung erfassen, sich also auf die Merkmale von Sitz und Geschäftsleitung beziehen.

Doch es sind nicht allein diese Statusmerkmale des innerstaatlichen Rechts, aus denen sich Rechtsunsicherheiten ergeben; und Leidtragende dieser Rechtsunsicherheiten sind auch nicht allein der Steuerpflichtige und der deutsche Fiskus. In Sachverhalten mit Auslandsberührung kommt es zu einer Vermehrung, u.U. sogar Potenzierung der Unsicherheiten, weil die Besteuerung in und durch Deutschland durch die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), aber auch durch Normen wie § 34c EStG mit der Subjektqualifikation und –verortung durch ausländische Staaten verknüpft ist – und umgekehrt.<sup>8</sup> In der Anwendung des Internationalen Steuerrechts kommt es dabei nicht allein auf die Erfüllung der ansässigkeitsbegründenden Tatbestandsmerkmale der beteiligten innerstaatlichen Steuerrechte an. Zusätzlich werfen die ansässigkeitsbegründenden Tatbestandsmerkmale der dem Art. 4 Abs. 1 OECD- und UN-MA entsprechenden DBA-Klauseln – etwa die Frage, ob ein „anderes ähnliches Merkmal“<sup>9</sup> vorliegt – spezifisch völkerrechtliche Statusfragen auf, die angesichts der Sprach- und Methodenvielfalt oft nicht einheitlich beantwortet werden. Und in Fällen der Doppelansässigkeit bedarf es zusätzlich der Klärung der Merkmale aus den sog. tie-break-Regelungen der Art. 4 Abs. 2 bzw. Abs. 3 OECD- und UN-MA. Das gilt namentlich für unbestimmte Rechtsbegriffe wie den Mittelpunkt der Lebensinteressen (Art. 4 Abs. 2 lit. a OECD- und UN-MA) und den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 3 OECD- und UN-MA).

Noch größer als die Rechtsunsicherheit bei allen diesen ansässigkeitsbezogenen Merkmalen sind die Unsicherheiten im Bereich der Begründung und Anerkennung der unterschiedlichen Formen von Betriebsstätten. Auch diese Fragen betreffen bereits das innerstaatliche Recht (§ 12 AO), vor allem aber die zerklüfteten, vielfach mit dem Gesellschafts- und Vertragsrecht verknüpften Definitionsmerkmale der dem Art. 5 OECD- bzw.

---

<sup>8</sup> Wegweisend *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Report of 20 January 1999; [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships\\_9789264173316-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en).

<sup>9</sup> Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD und UN-MA: „any other criterion of a similar nature“ bzw. „tout autre critère de nature analogue“.

UN-MA entsprechenden DBA-Klauseln. Es gilt für feste Geschäftseinrichtungen (Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 OECD- und UN-MA) ebenso wie für Bau- und Montagebetriebsstätten (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, Art. 5 Abs. 3 lit. a UN-MA), Vertreterbetriebsstätten (Art. 5 Abs. 5 OECD- und UN-MA) und für die in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-MA vorgesehenen Dienstleistungsbetriebsstätten. Und für alle diese Arten möglicher Betriebsstätten betreffen die tatsächlichen und rechtlichen Merkmale nicht allein die positiven (konstitutiven) Merkmale des Betriebsstättenbegriffs, sondern auch die negativen Tatbestandsmerkmale der Art. 5 Abs. 4, 4.1, 6, 7 und 8 OECD- und UN-MA.

## 2. Statusfeststellungsverfahren außerhalb des Steuerrechts

Entschließt sich der Gesetzgeber, dem Gedanken an die Einführung steuerlicher Statusfeststellungsverfahren näher zu treten, kann er Anleihen im Arbeits- und Sozialrecht nehmen. Im kollektiven Arbeitsrecht sehen die §§ 2a Abs. 1 Nr. 4, 97 ArbGG gesonderte Entscheidungen über die Tariffähigkeit einer Vereinigung vor.

Für das Sozialversicherungsrecht, dessen Beitragsseite dem Steuerrecht besonders nahesteht, liefert § 7a SGB IV ein besonders plastisches Vorbild. Es betrifft den Erwerbsstatus. Auf Antrag eines Beteiligten, hilfsweise von Amts wegen prüft die Deutsche Rentenversicherung Bund auf Grund einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles, ob eine natürliche Person einer (sc. abhängigen und damit sozialversicherungspflichtigen) Beschäftigung oder einer selbständigen Tätigkeit nachgeht.

Das sozialversicherungsrechtliche Statusfeststellungsverfahren ist durch eine Verknüpfung von Mitteilungspflichten, Anhörungserfordernissen und Amtsermittlungspflichten strukturiert. Es hat Bindungswirkung für die konkret geprüften Erwerbstätigen, lässt sich aber nach § 7a Abs. 4b und Abs. 4c SGB IV durch sog. gutachterliche Äußerungen über den Anlassfall hinaus auf gleichgelagerte Fälle erstrecken.

## 3. Neuere Ansätze auf internationaler Ebene

Ebenso lohnt der Blick auf das internationale Parkett. Im Rahmen ihrer Arbeiten an den Regeln für Betrag A der Ersten Säule ihres Zwei-Säulen-Programms zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft ergeben, hat die OECD vor Jahr und

Tag den Entwurf eines weiteren Multilateralen Instruments vorgelegt.<sup>10</sup> Er sieht in seinen Art. 22 ff. drei Formen eines „Certainty Review“ vor:<sup>11</sup> ein reguläres Verfahren zum Erlangen von „scope certainty“ in der Frage, ob eine Unternehmensgruppe ihrer Größe und Struktur nach den Regelungen von Säule 1 unterliegt,<sup>12</sup> ein Vorabverfahren mit demselben Ziel („scope advance certainty“)<sup>13</sup> und ein ergänzendes Verfahren zur Klärung einer größeren Bandbreite offener Rechtsanwendungsfragen („comprehensive certainty“)<sup>14</sup>. Bei allen drei Verfahren handelt es sich um zwischenstaatliche Verfahren, die auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitet und von einem *Review Panel* mit besonderer Unterstützung einer *Lead Tax Administration* durchgeführt werden.

#### 4. Konturen eines Rechts steuerlicher Statusfeststellungsverfahren

Von diesen Verfahren kann sich der AO-Gesetzgeber inspirieren lassen; sie liefern aber nicht bereits eine Blaupause für die Ergänzung des deutschen Steuerverfahrensrechts um ein allgemeines Statusfeststellungsverfahren. Materiell muss ein in der AO zu kodifizierendes Statusfeststellungsverfahren als dienendes Recht streng auf das materielle Recht der Einzelsteuergesetze abgestimmt sein. Die Verfahrenslasten dürfen nicht über das Maß des materiell Erforderlichen hinausgehen. Dazu sollen im Statusfeststellungsverfahren – komplementär zu dem Institut der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs 2 AO<sup>15</sup>, das beizubehalten und tendenziell zu stärken ist – allein diejenigen Rechtsträger und Sachverhalte geprüft werden, die bereits entstanden und ins Werk gesetzt sind. Systematisch sollten die maßgeblichen Regelungen zunächst ganz auf die sog. steuerliche Erfassung einer Person, Personenvereinigung oder Betriebsstätte beschränkt sein; sie

---

<sup>10</sup> OECD [*Inclusive Framework*], Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One v. 11.10.2023: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

<sup>11</sup> OECD [*Inclusive Framework*], Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One (UAC: <https://www.oecd.org/tax/beps/understanding-on-the-application-of-certainty-for-amount-a-of-pillar-one.pdf>).

<sup>12</sup> Sec. 2 ff. des Merkblatts (Fn. 11).

<sup>13</sup> Sec. 5 ff. des Merkblatts (Fn. 11).

<sup>14</sup> Sec. 8 ff. des Merkblatts (Fn. 11).

<sup>15</sup> Oben III. 3.

könnten daher z.B. die Leerstellen der früheren §§ 134 ff. AO füllen. Dabei muss das Gesetz so formuliert sein, dass die unterschiedlichen Statusverhältnisse der verschiedenen Einzelsteuergesetze gleichermaßen abgebildet werden können.

Das Verfahren soll als eigenständiges Verwaltungsverfahren geführt werden (vgl. § 9 VwVfG) und in einen Statusfeststellungsbescheid münden, der als Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 AO Bindungswirkung für nachfolgende Feststellungen, insbesondere die Veranlagungen entfaltet. Damit kann er diese nachfolgenden Verfahren effektiv entlasten.

Durch die Engführung auf die oben skizzierten Statusfragen<sup>16</sup> lässt sich das Statusfeststellungsverfahren in viel stärkerem Maße standardisieren, die notwendigen Erklärungen und Amtsermittlungen viel besser formularmäßig vorstrukturieren als dies bei den diffusen, gegenständlich letztlich kaum begrenzbaren Instituten der verbindlichen Auskunft oder der verbindlichen Zusage möglich ist.

Nach dem Vorbild von § 60a Abs. 2 AO soll das allgemeine Statusfeststellungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen und von Amts wegen eingeleitet werden können. Soweit potenziell gemeinnützige Körperschaften einschließlich der potenziell gemeinnützigen Betriebe gewerblicher Art betroffen sind, soll das Verfahren nach § 60a AO in dem allgemeinen Statusfeststellungsverfahren aufgehen, jedenfalls mit diesem verbunden werden. Wo nötig, lassen sich Statusfeststellungsverfahren in Sachverhalten mit Auslandsberührung mit zwischenstaatlichen Vorabverständigungsverfahren verknüpfen (§ 89a AO, Art. 25 OECD- und UN-MA). Spätestens das legt auch eine entsprechende Beteiligung, vielleicht sogar eine Verfahrensträgerschaft der Bundesfinanzverwaltung (Bundeszentralamt für Steuern) nahe.

Mit Blick auf die eng begrenzten Rechtsfragen, die sich i.d.R. zügig klären lassen, kann der Gesetzgeber der zuständigen Finanzbehörde eine grundsätzlich knappe Entscheidungsfrist setzen, die nur in besonders gelagerten Fällen (Notwendigkeit ergänzender Amtsermittlung, Notwendigkeit vorheriger Abstimmung mit ausländischen Finanzbehörden) von Amts wegen verlängert werden kann. Das Statusfeststellungsverfahren mündet regel-

---

<sup>16</sup> Oben IV. 1.

mäßig in den Erlass eines rechtsbehelfsfähigen Statusbescheids. Zu erwägen ist sogar eine Art Selbsteinschätzung des Steuerpflichtigen, die – etwa nach dem Vorbild des deregulierten Bauordnungsrechts und nach Art einer Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO), allerdings ohne die für die Steueranmeldung charakteristische Steuerberechnung – in einen fiktiven Statusbescheid mündet, wenn die Finanzverwaltung nicht binnen knapper Frist selbst einen (abweichenden; vgl. § 167 Abs. 1 AO) Statusbescheid erlässt. Der behördliche Statusbescheid kann mit dem Vorbehalt der Nachprüfung versehen werden; bei einem fiktiven Bescheid kann der Gesetzgeber den Vorbehalt der Nachprüfung auch fest vorgeben (vgl. § 168 Satz 1 AO).

## V. Fazit

Auf diese Weise kann der Gesetzgeber die Einführung weiterer „Verfahren über Verfahren“ dämpfen, in dem angestammten Regelbereich der Verfahren erster Ordnung bleiben und zusätzliche Belastungen für die Steuerpflichtigen und die Finanzbehörden vermeiden – denn die Statusfeststellungsverfahren verlangen nichts, was nicht andernfalls (periodisch neu) erklärt und geprüft werden müsste. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist das probate Mittel, um überbordende Sachverhaltsermittlungen im Statusfeststellungsverfahren zu begrenzen und tatsächliche Risiken angemessen zwischen den Beteiligten zu verteilen.

Gerade für die Substanzfragen des Internationalen Steuerrechts, ferner für die Einordnung ausländischer Rechtsträger in das System der §§ 1 ff. KStG einerseits, 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG andererseits könnten Statusfeststellungsverfahren aber schlagartig und nachhaltig für zusätzliche Rechtssicherheit sorgen.