

Urteil vom 27. November 2019, II R 24/17

Gebührenerhebung bei mehreren Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft

ECLI:DE:BFH:2019:U.2711119.IIR24.17.0

BFH II. Senat

AO § 89 Abs 2, AO § 89 Abs 3

vorgehend FG München, 04. April 2017, Az: 4 K 2058/14

Leitsätze

1. Für jeden Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO 2006 kann eine Gebühr nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 erhoben werden.
2. Eine Antragschrift kann mehrere Anträge enthalten.
3. Soll die verbindliche Auskunft Bindungswirkung für mehrere existente oder noch nicht existente Steuerpflichtige entfalten, sind jedenfalls so viele Anträge gestellt, wie Steuerpflichtige von dieser Auskunft umfasst sein sollen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 05.04.2017 - 4 K 2058/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Eigentümer zahlreicher Immobilien. Mit Schreiben vom 10.05.2013 stellte er bei seinem Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.d.F. des Art. 10 Nr. 9 des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) --AO 2006--. Er beabsichtigte, den Großteil seines Immobilienbesitzes unabhängig von Nachfolgefragen für zukünftige Generationen zu sichern. Zunächst sollte dafür das ausgewählte Immobilienvermögen in eine noch zu gründende gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingelegt werden. Der Kläger sollte sowohl Alleingesellschafter der vermögensmäßig an der KG nicht beteiligten Komplementär-GmbH als auch alleiniger Kommanditist der GmbH & Co. KG werden. Im Anschluss sollte der Kläger die Anteile an der GmbH und der GmbH & Co. KG vollständig auf eine noch zu errichtende Familienstiftung mit Sitz im Inland schenkweise übertragen.
 - 2 Mit dem Antrag auf verbindliche Auskunft sollten einkommensteuerrechtliche, gewerbsteuerrechtliche, schenkungsteuerrechtliche und grunderwerbsteuerrechtliche Fragen geklärt werden.
 - 3 Das Wohnsitzfinanzamt übersandte dem für die Grunderwerbsteuer zuständigen Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) den Antrag des Klägers auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu den grunderwerbsteuerrechtlichen Fragen. Dem für die Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt wurde der Antrag des Klägers bezüglich der schenkungsteuerrechtlichen Fragen übersandt.
 - 4 Mit Bescheiden vom 20.01.2014 setzte das FA gegenüber dem Kläger als Antragsteller jeweils die (Höchst-)Gebühr in Höhe von 91.456 € zur beantragten Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO 2006 in Sachen

Grunderwerbsteuer einerseits für die noch zu gründende GmbH & Co. KG und andererseits für die noch zu gründende Familienstiftung fest. Der Kläger legte gegen beide Bescheide Einspruch ein.

- 5 Nach interner Absprache kamen die beteiligten Finanzämter überein, im Rahmen des Ermessens für alle drei betroffenen Steuerpflichtigen (den Kläger, die GmbH & Co. KG und die Familienstiftung) insgesamt zweimal die Höchstgebühr festzusetzen.
- 6 Mit (Erst-)Bescheid vom 26.05.2014 setzte das für die Einkommensteuer und Gewerbesteuer zuständige Wohnsitzfinanzamt daraufhin gegen den Kläger bei einem zugrunde gelegten Gegenstandswert von über 30 Mio. € die Höchstgebühr fest.
- 7 Das beklagte FA setzte mit gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geändertem Bescheid vom 26.05.2014 die Gebühr zur beantragten Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Sachen Grunderwerbsteuer für die noch zu gründende Stiftung in Höhe von 15.706 € fest und erklärte den Einspruch für erledigt. Die Gebühr wurde nach dem vom Kläger insoweit errechneten Gegenstandswert in Höhe von 4.709.000 € festgesetzt.
- 8 Ferner setzte das FA ebenfalls mit Änderungsbescheid vom 26.05.2014 die Gebühr zur beantragten Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Sachen Grunderwerbsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die noch zu gründende GmbH & Co. KG in Höhe von 75.750 € fest und erklärte den Einspruch für erledigt. Die Gebühr errechnete es, indem es von der Höchstgebühr die Gebühr für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Sachen Grunderwerbsteuer für die noch zu gründende Familienstiftung in Höhe von 15.706 € abzog.
- 9 Das für die Bearbeitung des Antrags in schenkungsteuerrechtlicher Hinsicht zuständige Finanzamt setzte keine Gebühr gegen den Kläger fest.
- 10 Der Einspruch gegen den Gebührenbescheid in Sachen Grunderwerbsteuer für die noch zu gründende Familienstiftung blieb ohne Erfolg.
- 11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es führte aus, Antragsteller und zugleich Gebührenschuldner i.S. des § 89 Abs. 3 bis Abs. 5 AO i.d.F. des Art. 3 Nr. 2 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) --AO 2011-- sei derjenige, in dessen Namen der Antrag gestellt werde. Nach dem Gebührentatbestand sei gegenüber jedem Antragsteller eine eigene Gebühr festzusetzen, auch wenn die Antragsteller die verbindliche Auskunft in Bezug auf denselben Sachverhalt beantragten. Existiere der Steuerpflichtige bei Antragstellung noch nicht, könne bei berechtigtem Interesse auch ein Dritter Antragsteller sein. Es lägen jeweils eigenständige Anträge vor, soweit Gegenstand der verbindlichen Auskunft die künftige Besteuerung des Klägers selbst, der noch zu gründenden GmbH & Co. KG und der noch zu gründenden Familienstiftung gewesen sei. Der Kläger habe gemäß § 1 Abs. 3 der Steuer-Auskunftsverordnung (StAusKV) i.d.F. vom 30.11.2007 (BGBl I 2007, 2783) die Anträge betreffend die künftige Besteuerung der GmbH & Co. KG und der Familienstiftung stellen können, weil diese bei Antragstellung noch nicht existiert hätten. Dieser Sonderfall könne aus gebührenrechtlicher Sicht nicht anders behandelt werden, als wenn die GmbH & Co. KG und die Stiftung bei Antragstellung bereits existent gewesen wären. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 967 veröffentlicht.
- 12 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011. Es sei lediglich einmal die Höchstgebühr anzusetzen, da es sich um einen einheitlichen Lebenssachverhalt handele. Nicht existente Steuerpflichtige könnten nicht Gebührenschuldner sein.
- 13 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und den Gebührenbescheid vom 26.05.2014 zur beantragten Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Sachen Grunderwerbsteuer für die noch zu gründende Stiftung in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die streitige Gebührenfestsetzung ist rechtmäßig. Das FA war befugt, eine Gebühr wegen der beantragten verbindlichen

Auskunft hinsichtlich der Grunderwerbsteuer für die noch nicht bestehende Familienstiftung gegenüber dem Kläger festzusetzen.

- 16** 1. Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern können gemäß § 89 Abs. 2 Satz 1 AO 2006 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.
- 17** Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft kann nach § 89 Abs. 2 Satz 4 AO 2006 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 1 StAusKV auch durch einen Dritten gestellt werden, wenn der dem Antrag zugrunde liegende Sachverhalt durch eine Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse verwirklicht werden soll, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existiert, sofern der Dritte ebenfalls ein eigenes berechtigtes Interesse an der Auskunftserteilung darlegen kann. Ein solcher Fall liegt vor, wenn der Dritte die Gründung einer Gesellschaft oder einer Stiftung zu einem bestimmten steuerlichen Zweck plant und die Umsetzung des Vorhabens von den konkreten steuerlichen Folgen abhängt. Bei einer noch zu gründenden Stiftung kann der Stifter als berechtigter Dritter den Antrag stellen. Die Auskunft ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusKV auch für die Besteuerung der Stiftung, die den Sachverhalt verwirklicht hat, bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht.
- 18** 2. Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 wird für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 der Vorschrift eine Gebühr erhoben. Die Vorschrift ist nach Art. 97 § 25 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung auf Anträge anzuwenden, die nach dem 04.11.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind.
- 19** a) Jeder Antrag auf verbindliche Auskunft löst eine Gebührenpflicht nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 aus. Der Wortlaut der Vorschrift ist insoweit eindeutig. Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Tz. 4.1.2 Satz 1 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 89 vom 31.01.2014). Die Erhebung dieser Gebühren ist nach Grund und Höhe verfassungskonform (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.03.2011 - I R 61/10, BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536, Rz 6 ff., und vom 22.04.2015 - IV R 13/12, BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989, Rz 24; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 89 AO Rz 64 ff.).
- 20** b) Eine auf Auskunft gerichtete Eingabe enthält mindestens so viele Anträge, wie nach dem Inhalt der Eingabe Steuerpflichtige von der Bindungswirkung der Auskunft erfasst sein sollen.
- 21** aa) Die verbindliche Auskunft ist als Verwaltungsakt ausgestaltet. Mit diesem Charakter korrespondiert die Gebührenpflicht. Die verfahrensrechtliche Selbständigkeit der Besteuerung verschiedener Steuerpflichtiger im Hinblick auf die Steuerfestsetzung und das hieraus für jeden Adressaten einer solchen Festsetzung resultierende Erfordernis, für sich eine Auskunft zu erwirken, um eine Bindungswirkung herbeizuführen, nimmt der Gebührentatbestand auf, indem gegenüber jedem Antragsteller eine Gebühr festzusetzen ist, die sich in erster Linie nach dem Wert der Auskunft für den individuellen Antragsteller bemisst (BFH-Urteil vom 09.03.2016 - I R 66/14, BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 11, m.w.N.). Dementsprechend hat der BFH zu einer Auskunftsgebühr bei doppelter Antragstellung im Organschaftsfall entschieden, dass bei einer Mehrheit von Antragstellern grundsätzlich eine entsprechende Mehrheit von Anträgen anzunehmen ist; die Gebührenpflicht knüpft an die Antragstellung an und trifft den einzelnen Antragsteller unabhängig davon, ob weitere Antragsteller die Beantwortung der nämlichen Rechtsfrage beantragt haben (BFH-Urteil in BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 10 bis 12).
- 22** bb) Nach dem Zweck der Gebühr ist ebenfalls darauf abzustellen, wem gegenüber sich die Verwaltung mit der erteilten Auskunft bindet. Denn die Gebühr soll --auch-- den Vorteil der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft ausgleichen, den ein Steuerpflichtiger ohne eine verbindliche Auskunft nicht erreicht (BFH-Urteil in BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989, Rz 24, m.w.N.). Jedem einzelnen Steuerpflichtigen, der sich auf die Bindungswirkung berufen kann, kommt ein entsprechender Vorteil zugute. Gleiches gilt, wenn verschiedene Anträge in einer Antragsschrift zusammengefasst werden.
- 23** c) Eine Zusammenfassung mehrerer Anträge zu einem Gesamtantrag sieht das Gesetz nicht vor (Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 89 AO Rz 348). Auch mehrere Anträge zum gleichen Sachverhalt werden grundsätzlich nicht zu einem Antrag i.S. des § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 zusammengefasst und führen nicht zu einem einheitlichen Auskunftsverfahren.
- 24** Lediglich wenn eine verbindliche Auskunft einen Sachverhalt betrifft, der mehreren Personen gemäß § 179 Abs. 2

Satz 2 AO steuerlich zuzurechnen ist, muss eine verbindliche Auskunft nach § 1 Abs. 2 Satz 1 StAusKV von allen Beteiligten gemeinsam beantragt werden; in diesem Fall ist der Antrag einer Personenmehrheit als ein Antrag anzusehen. Daraus lässt sich im Umkehrschluss folgern, dass in allen anderen Fällen mehrere Personen mehrere Anträge stellen.

- 25 Aus der Formulierung des § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011 lässt sich entgegen der Ansicht des Klägers nichts Gegenteiliges entnehmen (ebenso Söhn in HHSp, § 89 AO Rz 348). Die Verwendung des Singulars beim Wort "Gebühr" bezieht sich auf "einen" Antrag. Das bedeutet lediglich, dass sich die Gebühr auf den gesamten Antrag bezieht (Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anh. 14 Verbindliche Auskünfte bei Umwandlungen Rz 129).
- 26 Mehrere Anträge liegen deshalb vor, wenn ein beabsichtigter Sachverhalt in mehreren Schritten verwirklicht werden soll und neben dem selbst betroffenen Antragsteller eine noch nicht existente Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die einen Teil des der Antragschrift zugrunde liegenden Sachverhalts verwirklichen soll, von der Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft begünstigt werden soll. Die Zusammenfassung mehrerer Anträge von unterschiedlichen Steuerpflichtigen, die bis auf den Antragsteller noch nicht existieren, in einer Anfrage führt ausschließlich wegen § 1 Abs. 3 StAusKV zu zulässigen Anträgen, ist aber für die Frage, wie viele Anträge in einer Antragschrift gestellt werden, ohne Bedeutung.
- 27 d) Durch Auslegung der Antragschrift ist zu ermitteln, ob sich die Verwaltung mit ihrer Auskunft gegenüber einem oder mehreren Steuerpflichtigen bindet. Der BFH ist nach ständiger Rechtsprechung gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung des FG gebunden, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (z.B. BFH-Urteile vom 28.11.2019 - IV R 54/16, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, juris, Rz 31, und vom 22.08.2019 - V R 47/17, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2020, 73, Rz 22).
- 28 3. Die Gebührenpflicht trifft den Antragsteller als Gebührenschuldner (BFH-Urteil in BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 8, m.w.N.).
- 29 Als Antragsteller ist derjenige anzusehen, in dessen Namen ein Antrag gestellt wird (BFH-Urteil in BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 8). Dass Gebührenschuldner der jeweilige Antragsteller ist, gilt auch, wenn ein Dritter eine Auskunft beantragt oder ein Nichtberechtigter den Antrag stellt. Der Antragsteller muss nicht durch die verbindliche Auskunft begünstigt sein (Söhn in HHSp, § 89 AO Rz 347, m.w.N.).
- 30 Antragsteller und Steuerpflichtige sind in der Regel identisch, wenn der Steuerpflichtige, dessen künftige Besteuerung Gegenstand der verbindlichen Auskunft sein soll, bei Antragstellung bereits existiert (AEAO zu § 89, Tz. 3.2.2). Besteht diese Person oder Vermögensmasse bei Antragstellung noch nicht, kann zwar nicht sie Gebührenschuldner sein, sondern nur der Dritte, der den Antrag für sie stellt. Auch für nicht bestehende Steuerpflichtige wird aber für einen Antrag eine Gebühr erhoben. Mit § 1 Abs. 3 Satz 1 StAusKV war nicht bezweckt, die Regelungen zur Gebührenerhebung bei --zukünftigen-- Steuerpflichtigen zu verändern. Die Existenz etwa einer Stiftung ist mithin für die Gebührenschuldnerschaft erheblich, nicht aber für die Frage, ob überhaupt eine Gebühr erhoben wird.
- 31 Die Gebühr wird gemäß § 89 Abs. 4 AO 2011 grundsätzlich nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert). Sie wird nach § 89 Abs. 5 Satz 1 AO 2011 in entsprechender Anwendung des § 34 des Gerichtskostengesetzes (GKG) mit einem Gebührensatz von 1,0 erhoben, wobei der Streitwert über § 89 Abs. 5 Satz 2 AO 2011 i.V.m. § 39 Abs. 2 GKG auf 30 Mio. € gedeckelt ist.
- 32 4. Nach diesen Maßstäben ist die Festsetzung der Gebühr gegenüber dem Kläger für die Auskunft, die die noch zu gründende Familienstiftung betrifft, nicht zu beanstanden. Das FG ist im Rahmen der ihm zukommenden tatsächlichen Würdigung zu der Auffassung gelangt, dass sich die Bindungswirkung der beantragten Auskunft u.a. auf die zu gründende Familienstiftung beziehen sollte. Der Kläger hat dies nicht angegriffen. Der Wertansatz beruht auf den Angaben des Klägers selbst. Ein Fall des § 179 Abs. 2 Satz 2 AO liegt nicht vor. Der streitgegenständliche Gebührenbescheid ist rechtmäßig, auch wenn gleichzeitig Gebührenbescheide wegen der Fragen zur Besteuerung des Klägers persönlich und zur Besteuerung der noch zu gründenden GmbH & Co. KG ergangen sind.
- 33 a) Im Streitfall hat der Kläger mehrere Anträge auf verbindliche Auskunft in einer Antragschrift zusammengefasst.
- 34 Der Antrag zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft, der für den mehrstufigen Sachverhalt sowohl Fragen zur

Besteuerung des Klägers als auch zu den steuerlichen Folgen einer Übertragung von Immobilienvermögen auf die noch zu gründende GmbH & Co. KG und sodann zu den Auswirkungen einer Übertragung der Gesellschaftsanteile auf die noch zu gründende Familienstiftung stellt, war nach der --nicht vom Kläger angegriffenen-- Auslegung der Antragschrift durch das FG auf eine auch gegenüber der künftigen Stiftung bindende Auskunft gerichtet und enthielt demnach mehrere Anträge i.S. des § 89 Abs. 3 Satz 1 AO 2011.

- 35** b) Für die Bearbeitung des Antrags auf Auskunft für die noch zu gründende Familienstiftung ist nach den dargestellten Maßstäben eine Gebühr zu erheben. Der Kläger ist Antragsteller des vom FA bearbeiteten Antrags auf verbindliche Auskunft und damit Gebührenpflichtiger.
- 36** c) Aus § 34 GKG und den Regelungen zur Streitgenossenschaft folgt nichts anderes. Im Streitfall stehen die Betroffenen weder hinsichtlich eines Streitgegenstands in Rechtsgemeinschaft, noch sind sie aus demselben tatsächlichen und rechtlichen Grund berechtigt oder verpflichtet (§ 59 der Zivilprozessordnung --ZPO--), noch bilden gleichartige und auf einem im Wesentlichen gleichartigen tatsächlichen und rechtlichen Grund beruhende Ansprüche oder Verpflichtungen den Gegenstand des Rechtsstreits (§ 60 ZPO). Die Kosten würden in getrennten Verfahren nach dem jeweiligen Streitwert berechnet werden (vgl. BFH-Beschluss vom 22.09.2008 - II E 14/07, juris, unter II.2.).
- 37** d) Der Gebührenpflicht des Klägers kann nicht § 1 Abs. 2 StAuskV entgegengehalten werden. Denn im Streitfall liegt kein Sachverhalt vor, der mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist. Die in § 1 Abs. 2 StAuskV mit dem Verweis auf § 179 Abs. 2 Satz 2 AO bezeichnete Konstellation einer gesonderten und einheitlichen Feststellung zeichnet sich dadurch aus, dass der Auskunftsantrag für nur einen Bescheid von Bedeutung ist, der --verfahrensrechtlich verselbständigt-- gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erlassen ist (BFH-Urteil in BFHE 253, 199, BStBl II 2016, 706, Rz 14). Die hier streitigen Verfahren stehen demgegenüber verfahrensrechtlich grundsätzlich unverbunden nebeneinander, und zwar ungeachtet dessen, dass der der Auskunft zugrunde liegende Sachverhalt einen Sachverhalt darstellt, der in mehreren Schritten verwirklicht werden soll.
- 38** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de