# Urteil vom 09. März 2016, I R 66/14

**Auskunftsgebühr bei doppelter Antragstellung im Organschaftsfall**

BFH I. Senat

AO § 89 Abs 2, AO § 89 Abs 3, AO § 89 Abs 4, AO § 89 Abs 5, AO § 178a Abs 2 S 1 Halbs 2, StAuskV § 1 Abs 2, GKG § 34, GKG § 52 Abs 1, KStG § 14 Abs 1, GewStG § 2 Abs 2 S 2, KStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 27. Oktober 2014, Az: 8 K 731/12

## Leitsätze

Beantragen sowohl Organträger als auch Organgesellschaft einer ertragsteuerlichen Organschaft eine verbindliche Auskunft in Bezug auf den gleichen Sachverhalt, fällt bei beiden Antragstellern eine Auskunftsgebühr an .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28. Oktober 2014 8 K 731/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer Aktiengesellschaft, ist die S-GmbH zu 54,5 v.H. beteiligt. Zwischen beiden besteht aufgrund eines seit dem 16. Dezember 1992 bestehenden Ergebnisabführungsvertrags eine ertragsteuerliche Organschaft mit der S-GmbH als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft.

2 Mit Schreiben vom 20. März 2009 stellten die Prozessbevollmächtigten der Klägerin "namens und im Auftrag" der S-GmbH und der Klägerin einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Dem lag zugrunde, dass die Klägerin einen hohen projektbezogenen Investitionsbedarf hatte und beabsichtigte, zu dessen Finanzierung den gesamten Jahresüberschuss über mehrere Jahre nicht an die S-GmbH abzuführen, sondern in die Gewinnrücklage einzustellen. Mit dem Antrag sollte geklärt werden, dass dadurch der für die Anerkennung der Organschaft notwendige Ergebnisabführungsvertrag gleichwohl weiterhin als durchgeführt anzusehen sei. Mit verbindlicher Auskunft vom 16. April 2009 bestätigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die im Antrag dargelegte Rechtsauffassung.

3 Mit separaten Bescheiden vom 23. April 2009 setzte das FA eine Gebühr für die Bearbeitung der Anträge auf verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 3 bis 5 der Abgabenordnung i.d.F. vor dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131, BStBl I 2011, 986) --AO-- in Höhe von jeweils 5.056 € sowohl gegenüber der Klägerin als auch gegenüber der S-GmbH fest. Das Finanzgericht (FG) Köln gab der wegen zweifacher Gebührenfestsetzung erhobenen Klage mit Urteil vom 28. Oktober 2014 8 K 731/12 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 530) statt und hob den die Klägerin betreffenden Gebührenbescheid auf. Nach Auffassung des FG darf die Auskunftsgebühr in der Konstellation des Streitalls nur einmal festgesetzt werden; richtiger Gebührenschuldner sei die S-GmbH als Organträgerin.

4 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA. Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

5 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist die Gebührenfestsetzung gegenüber der Klägerin weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden. Das FA war befugt, eine Auskunftsgebühr sowohl gegenüber der S-GmbH (dazu Senatsurteil vom 9. März 2016 I R 81/14) als auch gegenüber der Klägerin festzusetzen.

7 1. Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern können gemäß § 89 Abs. 2 AO 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. Gemäß § 89 Abs. 3 Satz 1 AO werden für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 Gebühren nach den Absätzen 4 und 5 erhoben. Die Gebühren werden gemäß § 89 Abs. 4 Satz 1 AO grundsätzlich nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert), und bestimmen sich dann in entsprechender Anwendung des § 34 des Gerichtskostengesetzes --GKG-- (§ 89 Abs. 5 Satz 1 AO).

8 2. Die Gebührenpflicht, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht wird (vgl. Senatsurteil vom 30. März 2011 I R 61/10, BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536, sowie Senatsbeschluss vom 30. März 2011 I B 136/10, BFHE 232, 395; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. April 2015 IV R 13/12, BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989; kritisch z.B. Roser in Beermann/Gosch, AO § 89 Rz 79), knüpft danach an die Bearbeitung eines Antrags auf verbindliche Auskunft an und trifft den Antragsteller als Gebührenschuldner (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- Nr. 4.1.3 und 4.4.1 zu § 89; Simon, Deutsches Steuerrecht 2007, 557, 558 f., 562; Baum, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- Fach 2, S. 9725, 9728; Fatouros, Deutsche Steuer-Zeitung 2007, 382, 389; Wagner, EFG 2015, 532). Dabei ist als Antragsteller derjenige anzusehen, in dessen Namen ein Antrag gestellt ist (vgl. AEAO Nr. 3.2.1 zu § 89; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz 194).

9 3. Die Voraussetzungen der Gebührenpflicht liegen in der Person der Klägerin vor.

10 a) Die Klägerin ist nach den Feststellungen des FG --neben der Organträgerin-- Antragstellerin eines vom FA bearbeiteten Antrags auf verbindliche Auskunft. Der Auskunftsantrag vom 20. März 2009 ist ausdrücklich namens beider Gesellschaften gestellt worden. Zudem wurden beide in die Darlegung des steuerlichen Interesses des Antragstellers (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 3 der Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung [Steuer-Auskunftsverordnung --StAuskV--] vom 30. November 2007, BGBl I 2007, 2783, BStBl I 2007, 820) einbezogen und für beide wurde die Versicherung abgegeben, keinen anderweitigen Antrag über die Frage gestellt zu haben.

11 b) Weitere Anforderungen stellt das Gesetz an die Gebührenpflicht nicht. Es ist für § 89 Abs. 3 bis 5 AO insbesondere ohne Bedeutung, ob neben dem einzelnen Antragsteller weitere Antragsteller die Beantwortung der nämlichen Rechtsfrage beantragt haben (vgl. Wagner, EFG 2015, 532). Die verbindliche Auskunft ist als Verwaltungsakt ausgestaltet (z.B. Senatsurteil vom 12. August 2015 I R 45/14, BFHE 251, 119, m.w.N.) und 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.

12 c) Die gesetzliche Regelung bietet keine Handhabe, den gesetzlich festgelegten Gebührenanspruch zu reduzieren oder ganz in Fortfall zu bringen, weil im Einzelfall die Kostenausgleichsfunktion oder die Vorteilsausgleichsfunktion nicht vollständig oder gar nicht zum Tragen kommen. Diese beiden Funktionen sind zwar die verfassungsrechtlich legitimierenden Sachgründe für den gesetzlichen Gebührentatbestand (Senatsurteil in BFHE 232, 406, BStBl II 2011, 536). Ohne derartige Gründe dürfen Gebühren neben Steuern grundsätzlich nicht erhoben werden (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 19. März 2003 2 BvL 9-12/98, BVerfGE 108, 1). Das bedeutet aber nicht, dass die Rechtmäßigkeit der Gebührenerhebung davon abhängig ist, inwieweit im Einzelfall die Funktionen jeweils einschlägig sind und ausgeschöpft werden. Vielmehr hat der Gesetzgeber im Gebührenrecht wie im Steuerrecht einen erheblichen Typisierungsspielraum, von dem er im Hinblick auf die Auskunftsgebühr Gebrauch machen durfte und Gebrauch gemacht hat. Daher ist für die Rechtmäßigkeit der Gebührenerhebung im Streitfall auch ohne Belang,

inwiefern die doppelte Antragstellung im Streitfall zur Erreichung der von den Antragstellern erhofften Rechtssicherheit erforderlich gewesen ist oder ob eine einheitliche Entscheidung gegenüber beiden Gesellschaften auch über § 174 AO hätte herbeigeführt werden können.

13 d) Die in AEAO Nr. 4.1.3 zu § 89 niedergelegte Auffassung der Finanzverwaltung, es handele sich jeweils nur um einen Antrag, soweit sich die rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts auf einen Steuerpflichtigen beziehe (ebenso Baum, NWB Fach 2, S. 9725, 9739; Schmitz in Schwarz/Pahlke, AO, § 89 Rz 87; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rz 348), lässt sich für die streitgegenständliche Konstellation nicht dienstbar machen. Denn Organträger und Organgesellschaft sind selbständige, voneinander verschiedene Steuersubjekte.

14 e) Der Gebührenpflicht der Klägerin als Organgesellschaft kann auch nicht § 1 Abs. 2 StAuskV entgegenhalten werden. Danach kann die verbindliche Auskunft nur von allen Beteiligten gemeinsam beantragt werden, wenn sie sich auf einen Sachverhalt bezieht, der mehreren Personen steuerlich zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO). Weder betrifft die Vorschrift inhaltlich eine Aussage zur Gebührenpflicht noch wäre Derartiges von ihrer Ermächtigungsgrundlage (§ 89 Abs. 2 Satz 4 AO) gedeckt. Darüber hinaus zeichnet sich die in § 1 Abs. 2 StAuskV mit dem Verweis auf § 179 Abs. 2 Satz 2 AO bezeichnete Konstellation einer gesonderten und einheitlichen Feststellung dadurch aus, dass der Auskunftsantrag für nur einen Bescheid von Bedeutung ist, der --verfahrensrechtlich verselbständigt-- gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich zu erlassen ist (vgl. auch § 183, § 352 AO, § 48 FGO). Die Verfahren über die Körperschaftsteuer bzw. den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin und ihrer Organträgerin stehen demgegenüber verfahrensrechtlich grundsätzlich unverbunden nebeneinander und zwar ungeachtet dessen, dass die der Auskunft zugrunde liegende Rechtsfrage betreffend die ertragsteuerliche Organschaft identisch ist.

15 f) Die Sonderregelung des § 178a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO lässt sich für die verbindliche Auskunft nach § 89 AO nicht fruchtbar machen (so aber wohl Roser in Beermann/Gosch, AO § 89 Rz 81). Dort ist zur Gebührenpflicht von Anträgen auf Durchführung eines sog. Vorabverständigungsverfahrens i.S. des § 178a Abs. 1 Satz 1 AO angeordnet, dass für jeden Antrag eine (Grund-)Gebühr entsteht, aber der Antrag eines Organträgers i.S. des § 14 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), der Geschäfte seiner Organgesellschaften mit umfasst, als ein Antrag gilt. Eine Übertragung des Gedankens dieser Vorschrift auf die verbindliche Auskunft ist schon deshalb nicht möglich, weil die Regelung (mit dem Jahressteuergesetz --JStG-- 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) gleichzeitig mit der Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft eingeführt worden ist. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die unterschiedliche Ausgestaltung der Gebührentatbestände in beiden Regelungsbereichen auf einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers beruht, eine zu einer Gesetzesanalogie berechtigende Regelungslücke mithin nicht vorliegt.

16 4. Die Festsetzung der Gebühr auf 5.056 € entspricht § 89 Abs. 5 Satz 1 AO i.V.m. § 34 GKG. Der ihr zugrunde gelegte Gegenstandswert in Höhe von 1.176.000 € ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

17 a) Der für die Gebührenfestsetzung maßgebende Gegenstandswert ist gemäß § 89 Abs. 4 Satz 1 AO der Wert, den die Auskunft für den Antragsteller hat. Dieser Wert richtet sich nach dem gestellten Antrag und den sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen, die sich aus der Gegenüberstellung des Steuerbetrags, der bei Anwendung der von dem Antragsteller vorgetragenen Rechtsauffassung entstehen würde, zu dem Steuerbetrag ergeben, der entstehen würde, wenn die Finanzbehörde eine entgegengesetzte Rechtsauffassung vertreten würde. Der Gesetzgeber hat sich insofern für eine typisierende und pauschalierende Regelung entschieden, die sich an dem bereits bestehenden System zur Bemessung des Gegenstandswerts im Gerichtskostenrecht nach § 52 Abs. 1 GKG orientiert, sodass der Betrag zahlenmäßig nach den Grundsätzen für die gerichtliche Streitwertermittlung bestimmt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989). Gemäß § 89 Abs. 4 Satz 3 AO soll die Behörde der Gebührenfestsetzung den vom Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Dem Antragsteller wird dabei eine Einschätzungsprärogative für die Bemessung des Gegenstandswerts eingeräumt, wodurch Auseinandersetzungen über die zutreffende Höhe der Gebühr vermieden werden sollen (vgl. wiederum BFH-Urteil in BFHE 250, 295, BStBl II 2015, 989).

18 b) Im Streitfall ist danach maßgebend, dass sich das Auskunftsbegehren der Klägerin auf die Annahme eines Organschaftsverhältnisses richtet, in dessen Konsequenz ihr Einkommen gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG der S-GmbH zuzurechnen wäre und sie gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) gewerbesteuerrechtlich als Betriebsstätte der S-GmbH anzusehen wäre. Der sich hieraus ergebenden Gegenüberstellung der steuerlichen Auswirkungen entspricht der im Auskunftsantrag mitgeteilte Wert von 1.176.000 € als überschlägige ertragsteuerliche Belastung des durchschnittlichen Gewinns der Klägerin. Der Senat

sieht keine Veranlassung, diesen Wert als solchen in Frage zu stellen, zumal die Klägerin gegen die Wertermittlung --jenseits der "doppelten" Gebührenfestsetzung-- keine Einwände erhoben hat.

**19** c) Gegen die Bestimmung des Gebührenwerts vorgebrachte Einwände greifen nicht durch. Zwar wird zum gerichtlichen Gebührenstreitwert angenommen, dass im Fall einer Streitgenossenschaft (§ 59 FGO) eine Addition der Streitwerte unterbleibt, wenn und soweit es sich um "wirtschaftlich identische" Klagebegehren handelt (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Vor § 135 FGO Rz 104, m.w.N.). Im Auskunftsverfahren fehlt es indessen bereits im Ausgangspunkt an der Möglichkeit einer kostenrechtlichen Verbindung verschiedener Anträge. Durch die Bezugnahme auf den individuellen Gegenstandswert ist gerade kein für mehrere Antragsteller einheitlich zu bestimmender "Gesamtgegenstandswert" zu bilden, in dessen Rahmen diese Grundsätze berücksichtigt werden könnten (ebenso Wagner, EFG 2015, 532; a.A. Dannecker/Werder, Betriebs-Berater --BB-- 2011, 2268, 2270; dieselben, BB 2015, 1687, 1692).

**20** Auch ordnet das Gesetz nicht an, dass mehrere Antragsteller für die Gebühr eines gleichlautenden Antrags auf verbindliche Auskunft gesamtschuldnerisch in Höhe nur eines Gegenstandswerts aufzukommen haben. Insbesondere existieren keine den §§ 31 f. GKG entsprechenden Vorschriften. Aus der Anlehnung des Gegenstandswerts an den gerichtlichen Streitwert lässt sich dies nicht herleiten. Soweit die Gesetzesbegründung zum JStG 2007 (BTDrucks 16/3368, S. 24) auf § 52 Abs. 1 GKG Bezug nimmt, dem zufolge der gerichtliche Gebührenstreitwert nach der sich aus dem Antrag des Klägers für ihn ergebenden Bedeutung nach Ermessen zu bestimmen ist, beschränkt sich die Bezugnahme auf die Ermittlung des Gegenstandswerts als solchem.

**21** Und schließlich trägt auch der Einwand nicht, dass sich durch die zweifache Antragstellung im Ergebnis kein doppelter steuerlicher Vorteil einstelle, weil nur eine alternative steuerliche Erfassung entweder bei der Organträgerin oder bei der Organgesellschaft in Betracht komme (in diesem Sinne aber Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung, 2010, S. 196 f.). Die verwaltungsaktbezogene gesetzliche Gebührenregelung bietet keinen Raum für derartige Erwägungen. Überdies tritt die bloß alternative steuerliche Erfassung nur im Fall einer einheitlichen materiell-rechtlichen Beurteilung ein; eine solche in den verfahrensrechtlich selbständigen Festsetzungen zu erreichen, ist aber gerade die Intention einer doppelten Antragstellung.

**22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de